

Принята Комитетом по рекомендациям 2018-12-17

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-97/2018-КпР «ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ 25»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В 2018 году вступает в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

Обязательное применение ФСБУ 25 начинается с отчетности за 2022 год. Досрочное применение возможно с любой отчетности до 2022 года: с отчетности за 2018, 2019, 2020 или 2021 год.

До вступления в силу ФСБУ 25 практика бухгалтерского учета арендных отношений в РФ была многообразна и существенно отличалась от требований, установленных новым ФСБУ. Как правило, порядок бухгалтерского учета определялся непосредственно сторонами договора путем включения в него положений о «балансодержателе» предмета аренды (лизинга). При этом в большей части случаев балансодержателем назначался арендодатель. В результате у организаций-арендаторов предметы аренды в основном не отражались в качестве права пользования активом, или в качестве какого-либо другого актива. Вопрос оценки этих активов, следовательно, не был актуален. У организаций-арендодателей иначе оценивались доходные вложения в материальные ценности и права требования к арендаторам. Даже в случае отражения предмета аренды на балансе арендатора его стоимость часто определялась исходя из номинальной, а не дисконтированной стоимости арендных платежей, и таким же образом определялась сумма задолженности по аренде.

Новый ФСБУ 25 кардинально изменил подходы к бухгалтерскому учету аренды, что требует существенного изменения учетной политики каждого экономического субъекта применительно к договорам аренды.

В этой связи возникают ВОПРОСЫ на дату перехода на новый стандарт:

- какие договоры должны быть учтены при первом применении ФСБУ;
- какие активы и обязательства должны быть признаны у каждой из сторон договора;
- в какой оценке должны быть отражены вновь признанные активы и обязательства;
- как должна быть откорректирована стоимость ранее признанных активов и обязательств;
- каким образом должны быть изменены сравнительные показатели за предшествующий период.

РЕШЕНИЕ

1. Организация принимает решение, с какого года начать применять ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – Стандарт). Организация может принять решение о применении Стандарта, начиная с отчетности за 2018, 2019, 2020, 2021 или 2022 год. При принятии такого решения организация должна определить порядок первого применения Стандарта и раскрыть его в пояснениях к отчетности.
2. В случае если организация до начала применения Стандарта учитывала аренду в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на основании п.7.1 Положения по бух-

галтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», корректировка каких-либо показателей бухгалтерского учета и применение каких-либо переходных процедур не потребуется (за исключением арендатора, применявшего IAS 17 (а не IFRS 16) к договорам операционной аренды), необходимости в применении настоящей Рекомендации нет. Такая организация может сохранить прежний порядок учета. Соответственно пункты 3 – 9 настоящей Рекомендации предназначены для организаций, учитывавших аренду исходя из сложившейся практики и не применявших п.7.1 ПБУ 1/2008.

- 3.** С целью начала применения Стандарта организация должна выделить в своей деятельности договоры, в отношении которых потребуется применение Стандарта. При этом следует принимать во внимание приоритет экономического содержания условий договора над его юридической формой. Так, договор, имеющий в названии и в тексте слова «аренда» или «лизинг», не всегда по существу определяет своими условиями реальные арендные отношения. И наоборот, договор, не являющийся по форме арендным, может по существу определять своими условиями реальные арендные отношения. Для выявления наличия в условиях договора по существу арендных отношений следует проверить соблюдение условий классификации объектов учета аренды, установленных пунктом 5 Стандарта. В случае недостаточности этих условий или неоднозначности их применения к конкретному договору целесообразно использовать также порядок оценки, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, установленный МСФО (IFRS) 16 «Аренда», в частности, определение аренды в Приложении А, а также параграфы 9 – 11 и В9 – В33.
- 4.** Организация принимает решение о применении либо неприменении ею Стандарта в отношении договоров, исполнение которых истечет до конца отчетного года, начиная с которого она решила применять Стандарт. В случае принятия решения о неприменении Стандарта в отношении таких договоров каких-либо переходных процедур не потребуется. В частности, организация в части таких договоров может не признавать какие-либо активы и обязательства и не пересчитывать балансовую стоимость ранее признанных активов и обязательств на дату начала применения Стандарта и на дату начала предшествующего года, а также не корректировать какие-либо показатели отчета о финансовых результатах как за отчетный, так и за предшествующий год.
- 5.** Арендатор принимает решение о применении либо неприменении им упрощенного порядка учета, предусмотренного пунктом 11 Стандарта. Такой порядок предусмотрен для всех арендаторов в отношении договоров краткосрочной аренды и (или) аренды имущества низкой стоимости, а для арендаторов, имеющих право на применение упрощенных способов бухгалтерского учета, – в отношении любых договоров. Указанный порядок учета применяется при соблюдении условий, установленных в пункте 12 Стандарта. Арендатор выделяет договоры, в отношении которых им принято решение применения упрощенного порядка учета. Арендатору не потребуется применение каких-либо переходных процедур в отношении таких договоров в связи с началом применения Стандарта, за исключением маловероятных случаев, когда арендатор до применения Стандарта применял в отношении таких договоров специфические не распространенные на практике способы учета.
- 6.** Из числа договоров, в отношении которых требуется применение Стандарта, арендодатель выделяет договоры операционной аренды. При этом используются условия классификации, установленные пунктами 26 – 29 Стандарта. В случае недостаточности этих условий или неоднозначности их применения к конкретному договору целесообразно использовать также порядок классификации аренды, установленный в параграфах 61 – 66 и В53 – В58 МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Арендодателю не потребуется применение каких-либо переходных процедур в отношении договоров операционной аренды в связи с началом применения Стандарта, за исключением маловероятных случаев, когда арендодатель до применения Стандарта применял в отношении догово-

ров операционной аренды специфические не распространенные на практике способы учета (например, учет предмета операционной аренды на балансе арендатора).

7. Арендатор принимает решение о применении либо неприменении им упрощенного порядка признания и оценки права пользования активом и обязательства по аренде в отношении договоров, действующих на дату начала применения Стандарта. В случае принятия решения о применении указанного порядка арендатор признает одновременно на дату начала применения Стандарта право пользования активом и обязательство по аренде. При этом право пользования активом принимается равным его справедливой стоимости, а обязательство по аренде – приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях на дату начала применения Стандарта. Если исходя из условий договора переход права собственности на предмет договора в конце аренды не предполагается, то арендатор использует опровержимую презумпцию о равенстве балансовых стоимостей обязательства по аренде и права пользования активом на дату начала применения Стандарта. Если исходя из условий договора предполагается получение арендатором права собственности на предмет договора в конце аренды, то в качестве справедливой стоимости права пользования активом арендатор принимает справедливую стоимость предмета аренды на дату начала применения Стандарта. Если до применения стандарта предмет аренды учитывался на балансе арендатора, то вместо признания актива и обязательства арендатор делает соответствующую корректировку их стоимостей. Любые разницы, возникающие в связи с осуществлением изложенных выше процедур, относятся на нераспределенную прибыль. Учет права пользования активом и обязательства по аренде в течение отчетного года, начиная с которого применяется Стандарт, осуществляется в порядке, предусмотренном Стандартом. При этом ретроспективное влияние на какие-либо другие объекты бухгалтерского учета не признается, сравнительные данные за предшествующий год не пересчитываются.
8. Если иное не указано в пунктах 3 – 7 настоящей Рекомендации, организация применяет Стандарт ретроспективно. Для этого на дату начала применения Стандарта балансовая стоимость всех активов и обязательств, затрагиваемых положениями Стандарта, корректируется (с учетом признания новых объектов и списания ранее признанных объектов) до той стоимости, которая должна была бы сформироваться в бухгалтерском учете на указанную дату, если бы Стандарт применялся всегда. Итоговая разница относится на нераспределенную прибыль. Дальнейший учет всех объектов, в том числе в течение отчетного года, начиная с которого применяется Стандарт, осуществляется в порядке, предусмотренном Стандартом. При составлении бухгалтерской отчетности за год, начиная с которого применяется Стандарт, помимо вышеизложенного также корректируются соответствующим образом (без осуществления бухгалтерских проводок) показатели бухгалтерского баланса по состоянию на начало предшествующего года, а также показатели финансовых результатов за предшествующий год.
9. Пересчет данных бухгалтерского учета, изложенный в пункте 8 настоящей Рекомендации, может не потребоваться (помимо случаев, указанных в пунктах 2 – 7 настоящей Рекомендации) также в случае, если до начала применения Стандарта предмет аренды учитывался на балансе арендатора, и при этом порядок учета актива (касается только арендатора) и задолженности по арендным платежам (касается обеих сторон) соответствовал с учетом существенности порядку учета аналогичных объектов, предусмотренному Стандартом.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с разделом V ФСБУ 25/2018:

48. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Организация может принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока. Такое решение подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

49. Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно, если иное не установлено пунктами 50 - 52 настоящего Стандарта.

50. Вместо ретроспективного пересчета, предусмотренного пунктом 49 настоящего Стандарта, арендатор может по каждому договору аренды единовременно признать на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется настоящий Стандарт, право пользования активом и обязательство по аренде с отнесением разницы на нераспределенную прибыль. При этом ретроспективное влияние на какие-либо другие объекты бухгалтерского учета не признается, сравнительные данные за год, предшествующий году, начиная с которого применяется настоящий стандарт, не пересчитываются. В целях применения настоящего пункта стоимость права пользования активом принимается равной его справедливой стоимости, а стоимость обязательства по аренде - приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях.

51. Организация может не применять настоящий Стандарт в отношении договоров аренды, исполнение которых истекает до конца года, начиная с отчетности за который применяется настоящий Стандарт.

52. Организация, которая вправе применять упрощенные способы учета, может принять решение о применении настоящего Стандарта только в отношении договоров аренды, исполнение которых начинается с 1 января 2022 года.

53. Организация раскрывает примененный ею порядок изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт.