

Учет арендных операций в новых условиях

Accounting of Rental Operations in the New Conditions

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-2-14-20

Ю.Ю. Кочинев, д-р экон. наук, профессор,
Высшая инженерно-экономическая школа,
Санкт-Петербургский политехнический
университет Петра Великого

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

Н.В. Неелова, канд. экон. наук, доцент,
Высшая инженерно-экономическая школа,
Санкт-Петербургский политехнический
университет Петра Великого

e-mail: Neelova@kafedrapik.ru

Yu.Yu. Kochinev, Doctor of Economic Sciences,
Professor, Higher School of Industrial Economics,
Peter the Great St. Petersburg Polytechnic
University

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

N.V. Neelova, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, Higher School of Industrial
Economics, Peter the Great St. Petersburg
Polytechnic University

e-mail: Neelova@kafedrapik.ru

Аннотация. В статье проанализированы вопросы учета арендных операций в соответствии с вступившим в силу с 01.01.2022 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Рассмотрен учет активов и обязательств, подлежащих признанию и оценке как у арендодателя, так и у арендатора. Приведен ряд объединенных сквозной темой примеров учета аренды у арендодателя и арендатора при переходе права собственности на предмет аренды к арендатору и при возврате предмета аренды арендодателю. Предложены рекомендации аудиторам, осуществляющим аудит финансовой отчетности участников арендных отношений.

Ключевые слова: аренда, классификация аренды, финансовая аренда, операционная аренда, учет у арендодателя, учет у арендатора, ликвидационная стоимость.

Abstract. The article analyzes the issues of accounting for lease transactions in accordance with the FSBU 25/2018 «Lease Accounting» that came into force on 01.01.2022. Accounting for assets and liabilities subject to recognition and evaluation by both the lessor and the lessee is considered. A number of examples of accounting for rent from the lessor and lessee when transferring ownership of the lease to the lessee and when returning the leased object to the lessor are given. Recommendations are proposed to auditors auditing the financial statements of participants in rental relations.

Keywords: lease, lease classification, financial lease, operating lease, accounting with the lessor, accounting with the tenant, liquidation value.

Как известно, с 1 января 2019 г. при составлении российскими организациями отчетности по МСФО обязателен для применения новый МСФО (IFRS) 16 «Аренда». На основе этого стандарта приказом Минфина РФ от 16.10.2018 № 208н был утвержден федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», который с возможностью досрочного применения введен в действие для всех российских организаций с 1 января 2022 г. Нормы ФСБУ 25/2018 предъявляют новые требования как к бухгалтерам, так и к аудиторам и поэтому требуют тщательного анализа как с позиции арендодателя, так и с позиции арендатора. Некоторые особенности применения ФСБУ 25/2018 рассмотрены в известных источниках [3–6], тем не менее при практическом применении этого стандарта возникает ряд во-

просов, ответы на которые мы постарались изложить в этой статье.

УЧЕТ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ У АРЕНДОДАТЕЛЯ

Согласно п. 24 ФСБУ 25/2018 арендодатель должен классифицировать аренду на финансовую и операционную в зависимости от экономического содержания договора аренды.

Финансовая аренда имеет место в том случае, когда к арендатору, исходя из условий договора аренды, переходят практически все риски и выгоды, связанные с владением активом (предметом аренды). О переходе рисков и выгод к арендатору могут свидетельствовать, например, какие-либо из следующих условий договора аренды:

- сопоставимость дисконтированной стоимости будущих арендных платежей со справедливой стоимостью предмета аренды;



- сопоставимость срока аренды со сроком возможного использования предмета аренды;
- переход к арендатору права собственности на предмет аренды по истечении срока действия договора;
- другие условия, свидетельствующие о переходе рисков и выгод к арендатору.

В иных случаях имеет место *операционная аренда*, при которой экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.

Рассмотрения требует финансовая аренда, поскольку при ней арендодатель должен осуществить ряд новых операций. При финансовой аренде объект аренды по истечении срока действия договора может перейти в собственность арендатора, а может быть возвращен арендодателю. Рассмотрим оба случая.

Учет арендных операций у арендодателя при финансовой аренде с переходом к арендатору права собственности на предмет аренды по истечении срока действия договора

В этом случае арендодатель определяет:

- справедливую стоимость объекта аренды (сумма, на которую можно обменять актив в сделке с осведомленным независимым участником);

- чистую стоимость инвестиции в аренду (сумма справедливой стоимости объекта аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды);

- валовую стоимость инвестиции в аренду (если объект в конце аренды переходит в собственность арендатора, то валовая стоимость инвестиции в аренду определяется как сумма причитающихся арендодателю арендных платежей);

- процентную ставку дисконтирования (определяется таким образом, чтобы при дисконтировании валовой стоимости инвестиции в аренду в течение срока аренды с учетом графика оплаты получилась бы чистая стоимость инвестиции в аренду).

На дату передачи объекта арендодатель списывает переданный в аренду актив и признает в качестве актива инвестицию в аренду (дебиторскую задолженность на счете 76) в сумме ее чистой стоимости. Образующаяся при этом разница между балансовой и справедливой стоимостью объекта относится

на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду.

Чистая стоимость инвестиции в аренду после даты передачи объекта увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.

Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены. Для расчета такого процентного дохода чистая стоимость инвестиции в аренду на начало периода, за который рассчитывается доход, умножается на процентную ставку, по которой осуществлялось дисконтирование.

Пример 1. Организация 31.12.2022 г. приобретает оборудование за 1 000 000 руб. и сдает его в аренду на 2 года. При этом арендодатель несет затраты по доставке оборудования арендатору в сумме 20 000 руб. Годовой арендный платеж — 600 000 руб., выплаты — 31.12.2023 г. и 31.12.2024 г. В конце срока арендатор должен выкупить оборудование в свою собственность за 100 000 руб. В соответствии с этим условием арендодатель классифицирует аренду как финансовую.

Справедливую стоимость оборудования арендодатель принимает равной его балансовой стоимости (1 000 000 руб.).

Чистая стоимость инвестиции в аренду в данном случае составит 1 020 000 руб. (1 000 000 + 20 000) — справедливая стоимость объекта плюс дополнительные затраты арендодателя.

Валовая стоимость инвестиции в аренду составляет 1 300 000 руб. Она складывается из арендных платежей за 2 года (1 200 000 руб.) и стоимости выкупа (100 000 руб.).

Ставку дисконтирования арендодатель определяет таким образом, чтобы при дисконтировании суммы 1 300 000 руб. в течение двух лет с учетом графика оплаты получилось бы 1 020 000 руб.

$$1\,020\,000 = 600\,000 / (1 + C) + 700\,000 / (1 + C)^2$$

В этом случае ставка дисконтирования равна $C=0,173196$ (17,32%).

Арендодатель отражает в учете следующие операции:

Д-т 03 — К-т 08 — 1 000 000 руб. — принято к учету основное средство, предназначенное для сдачи в аренду;

Д-т 76 — К-т 03 — 1 000 000 руб. — в чистую стоимость инвестиции включена справедливая стоимость объекта аренды;

Д-т 76 — К-т 60 — 20 000 руб. — в чистую стоимость инвестиции включены затраты по доставке оборудования арендатору.

На дату первого платежа — 31.12.2023 чистая стоимость инвестиции в аренду увеличивается на сумму процентов и уменьшается на сумму платежа:

Д-т 76 — К-т 91/1 — 176 660 руб. ($1\,020\,000 \times 0,173196$);

Д-т 51 — К-т 76 — 600 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду составит 596 660 руб. ($1\,020\,000 + 176\,660 - 600\,000$).

Те же операции осуществляются на дату завершающего платежа 31.12.2024:

Д-т 76 — К-т 91/1 — 103 340 руб. ($596\,660 \times 0,173196$);

Д-т 51 — К-т 76 — 700 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду будет списана у арендодателя полностью ($596\,660 + 103\,340 - 700\,000 = 0$). Оборудование переходит в собственность арендатора.

При финансовой аренде с возвратом предмета аренды арендодателю по истечении срока действия договора арендодатель должен определить еще одну величину — ликвидационную стоимость объекта аренды. Рассмотрим этот случай.

Учет арендных операций у арендодателя при финансовой аренде с возвратом предмета аренды арендодателю по истечении срока действия договора

Если в конце финансовой аренды объект должен быть возвращен арендодателю, то арендодатель должен также определить ликвидационную стоимость объекта аренды (предполагаемая справедливая стоимость объекта, которую он будет иметь к концу срока аренды). Ликвидационная стоимость учитывается арендодателем при определении ставки дисконтирования.

Возвращенный арендодателю объект аренды принимается им к бухгалтерскому учету в качестве актива, вид которого определяется направлением его дальнейшего использования (основное средство, долгосрочный актив к продаже).

В отношении же оценки арендодателем объекта аренды при его возвращении можно указать следующее. Ликвидационная стоимость объекта (его справедливая стоимость в конце срока аренды) является оценочным значением, которое должно пересматриваться и корректироваться, вызывая изменение чистой инвестиции в аренду (пп. 15, 39 ФСБУ 25/2018). Исходя из этого, в конце аренды остаток чистой инвестиции в аренду должен отражать справедливую стоимость предмета аренды, по этой оценке он и будет признан с одновременным списанием инвестиции (п. 40 ФСБУ 25/2018).

Пример 2. *Исходные условия те же, что и в примере 1, но в конце срока аренды арендатор должен вернуть оборудование арендодателю. Поскольку дисконтированная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды, арендодатель классифицировал аренду как финансовую.*

Ликвидационную стоимость оборудования арендодатель оценивает в сумме 200 000 руб.

Тогда валовая стоимость инвестиции в аренду составит 1 400 000 руб. Она складывается из арендных платежей за 2 года (1 200 000 руб.) и ликвидационной стоимости (200 000 руб.).

Ставку дисконтирования определяем таким образом, чтобы при дисконтировании суммы 1 400 000 руб. в течение двух лет с учетом графика оплаты получилось 1 020 000 руб.

$$1\,020\,000 = 600\,000 / (1 + C) + 800\,000 / (1 + C)^2.$$

В нашем случае ставка дисконтирования равна $C=0,227295$ (22,73%).

Арендодатель отражает в учете следующие операции:

Д-т 03 — К-т 08 — 1 000 000 руб. — принято к учету основное средство, предназначенное для сдачи в аренду;

Д-т 76 — К-т 03 — 1 000 000 руб. — в чистую стоимость инвестиции включена справедливая стоимость объекта аренды;

Д-т 76 — К-т 60 — 20 000 руб. — в чистую стоимость инвестиции включены затраты по доставке оборудования арендатору.

На дату первого платежа 31.12.2023 чистая стоимость инвестиции в аренду увеличивается на сумму процентов и уменьшается на сумму платежа:

Д-т 76 — К-т 91/1 — 231 840 руб. ($1\,020\,000 \times 0,227295$);



Д-т 51 — К-т 76 — 600 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду составит 651 840 руб. (1 020 000 + 231 840 — 600 000).

Те же операции осуществляются на дату завершающего платежа 31.12.2024:

Д-т 76 — К-т 91/1 — 148 160 руб. (651 840 × 0,227295);

Д-т 51 — К-т 76 — 600 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду составит 200 000 руб. (651 840 + 148 160 — 600 000).

Арендодатель по справедливой стоимости отражает возвращенное арендатором оборудование в составе долгосрочных активов к продаже (ДАП) и списывает оставшуюся часть чистой стоимости инвестиции в аренду:

Д-т 41-ДАП — К-т 76 — 200 000 руб.,

УЧЕТ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ У АРЕНДАТОРА

В общем случае арендатор на дату предоставления ему предмета аренды признает в своем учете право пользования активом и первоначальное обязательство по аренде. При этом ФСБУ 25/2018 указывает, что учетная политика у арендатора в отношении права пользования активом должна быть той же, что применяется и для самих активов. Практически это означает, что право пользования арендуемым основным средством арендатор должен отражать на субсчетах счетов 01 или 03.

В некоторых случаях арендатор может не признавать в учете право пользования активом и обязательство по аренде. Это возможно при одновременном выполнении двух обязательных условий:

- договором аренды не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору и отсутствует возможность выкупа арендатором предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;

- предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

Кроме того, должно выполняться одно из следующих условий:

- срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;
- рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (т.е. стоимость аналогичного

нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;

- арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность.

Учет арендных операций у арендатора в случае, когда объект в конце аренды переходит в собственность арендатора

Первоначальное обязательство по аренде арендатор оценивает как сумму приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей становится равна справедливой стоимости предмета аренды. В случае, если ставка дисконтирования подобным образом не может быть определена, то применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Право пользования активом оценивается как сумма следующих величин:

- величина первоначального обязательства по аренде;

- арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты (не вошедшие в оценку первоначального обязательства по аренде);

- затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;

- величина подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства (например, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния).

Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации (за ис-

ключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются, например, земельные участки или инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости). Величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.

Величина начисляемых процентов определяется как произведение обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки, определенной арендатором. Периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат.

Начисленные по обязательству по аренде проценты отражаются в составе расходов арендатора (за исключением той их части, которая включается в стоимость актива по правилам капитализации затрат по займам согласно ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»).

Пример 3. Организация на условиях примера 1 берет в аренду оборудование 31.12.2022 г. на 2 года. Годовой арендный платеж — 600 000 руб., выплаты — 31.12.2023 г. и 31.12.2024 г. В конце срока арендатор должен выкупить оборудование за 100 000 руб.

Затраты арендатора по монтажу оборудования и пуско-наладочным работам составляют 80 000 руб.

Процентную ставку дисконтирования организация установила, исходя из получения займа на сходных условиях (12% годовых).

Первоначальное обязательство по аренде $600\,000 / (1 + 0,12) + 700\,000 / (1 + 0,12)^2 = 1\,093\,750$ руб.

В момент получения предмета аренды арендатор отразит в учете следующее:

Д-т 08 — К-т 76 — 1 093 750 руб. — сформировано первоначальное обязательство по аренде;

Д-т 08 — К-т 23 — 80 000 руб. — списаны затраты арендатора по монтажу и пуско-наладочным работам;

Д-т 01 — К-т 08 — 1 173 750 руб. (1 093 750 + 80 000) — отражено право пользования активом.

Поскольку оборудование переходит в собственность арендатора и по окончании аренды

будет далее эксплуатироваться, то срок его полезного использования установлен в 5 лет. Сумма годовой амортизации, таким образом, составит 234 750 руб. (1 173 750 : 5). В конце первого года аренды организация начислит амортизацию актива:

Д-т 25 — К-т 02 — 234 750 руб.

Также в конце первого года аренды организация увеличивает обязательство по аренде на величину процентов:

Д-т 91/2 — К-т 76 — 131 250 руб.,

где $131\,250 = 1\,093\,750 \times 0,12$,

и уменьшает обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

Д-т 76 — К-т 51 — 600 000 руб.

После этого обязательство по аренде составит 625 000 руб. ($1\,093\,750 + 131\,250 - 600\,000$).

В конце второго года аренды организация начислит амортизацию актива:

Д-т 25 — К-т 02 — 234 750 руб.,

увеличит обязательство по аренде на величину процентов:

Д-т 91/2 — К-т 76 — 75 000 руб.,

где $75\,000 = 625\,000 \times 0,12$,

и уменьшит обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

Д-т 76 — К-т 51 — 700 000 руб.

После этого обязательство по аренде будет закрыто ($625\,000 + 75\,000 - 700\,000 = 0$).

Переход оборудования в собственность арендатора по истечению договора аренды будет отражен внутренней проводкой на счете 01.

Учет арендных операций у арендатора в случае, когда объект в конце аренды должен быть возвращен арендодателю

Если в конце финансовой аренды объект должен быть возвращен арендодателю, то арендатор при определении приведенной стоимости будущих арендных платежей должен также учесть предполагаемые платежи по гарантии ликвидационной стоимости объекта.

Напомним, что ликвидационная стоимость объекта аренды — это предполагаемая справедливая стоимость объекта, которую он будет иметь к концу срока аренды.

Договором аренды на арендатора могут быть возложены определенные гарантии при возврате объекта (например, выплатить арендодателю разницу, если справедливая стои-



мость объекта в конце аренды будет менее оговоренной гарантированной стоимости). В этом случае ликвидационная стоимость будет складываться из двух частей [1, 2]:

- гарантированная ликвидационная стоимость (часть ликвидационной стоимости, которую арендодатель должен получить в конце аренды при любых обстоятельствах, поскольку это гарантировано арендатором);

- негарантированная ликвидационная стоимость (ликвидационная стоимость за вычетом ее гарантированной части).

Если гарантии арендатора договором аренды не предусмотрены, ликвидационная стоимость является негарантированной.

Возможный платеж арендатора по гарантии ликвидационной стоимости при этом включается в сумму причитающихся арендодателю арендных платежей. Соответственно, приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется арендатором путем дисконтирования суммы арендных платежей, включая предстоящий платеж по гарантии ликвидационной стоимости.

Пример 4. Организация на условиях примера 1 берет в аренду оборудование 31.12.2022 г. на 2 года. Годовой арендный платеж — 600 000 руб., выплаты — 31.12.2023 г. и 31.12.2024 г. В конце срока арендатор должен вернуть оборудование арендодателю.

Гарантированная договором ликвидационная стоимость объекта — 200 000 руб.

На начало аренды арендатор оценивает ожидаемую стоимость оборудования в конце аренды в 190 000 руб. и предстоящий ему платеж по гарантии ликвидационной стоимости в 10 000 руб.

Затраты арендатора по монтажу и пусконаладочным работам оборудования составляют 80 000 руб.

Оценочное обязательство арендатора по демонтажу оборудования и его доставке арендодателю — 15 000 руб.

Оценочное обязательство арендатора по оплате независимой оценки справедливой стоимости оборудования в конце аренды — 35 000 руб.

Процентную ставку дисконтирования организация устанавливает, исходя из получения займа на сходных условиях (12% годовых).

Первоначальное обязательство по аренде:

$$600\,000 / (1 + 0,12) + 610\,000 / (1 + 0,12)^2 = 1\,022\,000 \text{ руб.}$$

Дисконтированное обязательство арендатора по демонтажу оборудования и его доставке арендодателю:

$$15\,000 / (1 + 0,12)^2 = 11\,958 \text{ руб.}$$

Дисконтированное обязательство арендатора по оплате независимой оценки справедливой стоимости оборудования в конце аренды:

$$35\,000 / (1 + 0,12)^2 = 27\,902 \text{ руб.}$$

В момент получения предмета аренды арендатор отразит в учете следующее:

Д-т 08 — К-т 76 — 1 022 000 руб. — сформировано первоначальное обязательство по аренде;

Д-т 08 — К-т 23 — 80 000 руб. — списаны затраты арендатора по монтажу и пусконаладочным работам;

Д-т 08 — К-т 96 — 11 958 руб. — отражено оценочное обязательство по демонтажу оборудования и доставке его арендодателю;

Д-т 08 — К-т 96 — 27 902 руб. — отражено оценочное обязательство по оплате независимой оценки справедливой стоимости оборудования в конце аренды;

Д-т 01 — К-т 08 — 1 141 860 руб. — отражено право пользования активом.

Поскольку оборудование подлежит возврату, срок полезного использования установлен исходя из срока аренды (2 года). Сумма годовой амортизации в этом случае составит 570 930 руб. (1 141 860 / 2). В конце первого года аренды организация начислит амортизацию актива:

$$\text{Д-т } 25 \text{ — К-т } 02 \text{ — } 570\,930 \text{ руб.}$$

Также в конце первого года аренды организация увеличивает обязательство по аренде на величину процентов:

$$\text{Д-т } 91/2 \text{ — К-т } 76 \text{ — } 122\,640 \text{ руб.,}$$

$$\text{где } 122\,640 = 1\,022\,000 * 0,12,$$

и уменьшает обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

$$\text{Д-т } 76 \text{ — К-т } 51 \text{ — } 600\,000 \text{ руб.}$$

После этого обязательство по аренде составит 544 643 руб. (1 022 000 + 122 640 – 600 000).

В конце второго года аренды организация начислит амортизацию актива:

$$\text{Д-т } 25 \text{ — К-т } 02 \text{ — } 570\,930 \text{ руб.,}$$

увеличит обязательство по аренде на величину процентов:

$$\text{Д-т } 91/2 \text{ — К-т } 76 \text{ — } 65\,357 \text{ руб.,}$$

где $65\ 357 = 544\ 643 \times 0,12$,

и уменьшит обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

Д-т 76 — К-т 51 — 600 000 руб.

После этого обязательство по аренде составит 10 000 руб. ($544\ 643 + 65\ 357 - 600\ 000$).

Арендатор списывает право пользования активом:

Д-т 02 — К-т 01 — 1 141 860 руб.

и возвращает оборудование арендодателю.

В соответствии с установленным в договоре порядком арендатор оценивает справедливую стоимость оборудования. Например, она составляет 195 000 руб. Тогда арендатор перечисляет арендодателю предусмотренную гарантией сумму (5 000 руб.):

Д-т 76 — К-т 51 — 5 000 руб.

и списывает остаток обязательства по аренде

Д-т 76 — К-т 91/1 — 5 000 руб.

В примере 2 при этих условиях арендодатель оприходует оборудование, которое собирается продать, по справедливой стоимости:

Д-т 41-ДАП — К-т 76 — 195 000 руб.

и отразит получение денежных средств:

Д-т 51 — К-т 76 — 5 000 руб.

В заключение укажем на обстоятельства, которые, на наш взгляд, могут быть источниками риска существенного искажения и, соответственно, должны привлекать внимание аудитора при проверке финансовой отчетности участников арендных отношений.

При проверке арендодателя весьма важным моментом является обоснованность его клас-

сификации аренды как финансовой или операционной. Если арендодатель классифицирует аренду как финансовую, исходя из сопоставимости дисконтированной стоимости будущих арендных платежей со справедливой стоимостью предмета аренды или из сопоставимости срока аренды со сроком возможного использования предмета аренды, то может возникнуть вопрос, достаточно ли обоснована подобная сопоставимость. Количественная оценка сопоставимости ФСБУ 25/2018 не установлена, и потому является предметом профессионального мнения главного бухгалтера. При этом в качестве ориентира можно указать на количественные оценки, применяемые ранее в американских стандартах учета: 90% от справедливой стоимости, 75% от срока возможного использования.

При проверке сторон арендных отношений, заключивших договор с возвратом объекта аренды арендодателю, особую роль играет обоснованное определение сторонами ликвидационной стоимости объекта аренды.

У арендодателя ликвидационная стоимость влияет на ставку дисконтирования и, соответственно, на величину дебиторской задолженности (чистой стоимости инвестиции) и процентные доходы.

У арендатора ликвидационная стоимость и ее гарантии влияют на ставку дисконтирования (если она определяется согласно абзацу 1 пункта 15 ФСБУ 25/2018), на величины признаваемого актива и обязательства по аренде, амортизационных и процентных расходов.

Литература

1. Применение МСФО: в 3 ч. Ч. 2 / Пер. с англ. — М.: Альпина Паблишер, 2016. — 1514 с.
2. Неелова Н.В. Роль ликвидационной стоимости в учете договоров аренды // *Фундаментальные и прикладные исследования в области управления, экономики и торговли: Сборник трудов научно-практической и учебной конференции.* — СПб.: СПбПУ, 2019. — С. 90–95.
3. Рабинович А. По начислению или по оплате? Учет арендных платежей по ФСБУ 25/2018 // *Финансовая газета.* — 2021. — № 28. — С. 7–9.
4. Самойлова М.Д. Долгосрочный договор аренды: последствия для бухгалтерского учета арендодателя // *Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение.* — 2021. — № 3. — С. 17–20.
5. Данченко С.П. ФСБУ «Аренда»: об учетной политике и не только // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения.* — 2021. — № 4. — С. 34–43.
6. Матвеев О. Переход на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» с учетом принципов МСФО 16 «Аренда» // *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке.* — 2021. — № 4. — С. 4–18.

