

ООО "ТЕХНИЧЕСКИЙ ЦЕНТР ПЕРЕПОДГОТОВКИ"

Утверждено
Приказом № 1 от
01.08.2024



Дополнительная профессиональная программа повышения квалификации «ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: как применять самый сложный стандарт»

Возраст обучающихся: от 18 лет

Срок реализации: 16 ак.ч.

Разработчик:

О Дмитрий
Чунгенович

Новосибирск

2024

I. Общая характеристика программы

Введение. Дополнительная профессиональная программа повышения квалификации «ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: как применять самый сложный стандарт» (далее – «Программа») предназначена для лиц, сферу интересов которых составляют: бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, автоматизация бухгалтерского учета и другие интересы, связанные со сферой бухгалтерии и юриспруденции.

Усвоение слушателями данной Программы позволит использовать полученные компетенции, повысит уровень бухгалтерской и юридической грамотности.

Программа предполагает:

- развитие у обучающихся навыков применения федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и рекомендаций в области бухгалтерского учета аренды;
- развитие навыков использования программных продуктов семейства 1С при ведении бухгалтерского учета аренды.

Программа также направлена на формирование в бухгалтерской среде лояльного отношения к проводимой реформе бухгалтерского учета, разъяснение ее целей и информирование о ходе проведения.

Нормативно-правовая основа реализации Программы. Программа основана на следующих положениях законодательных и нормативных актов Российской Федерации:

Федеральный закон от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации».

Профессиональный стандарт «Бухгалтер», утвержден Приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 21.02.2019 № 103н

Актуальность Программы определяется тем, что стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» содержит ряд новаций, ранее не применявшихся в отечественном бухгалтерском учете, применение которых вызывает затруднения у бухгалтеров.

Новизна Программы и ее отличительная особенность заключается в формировании у обучающихся не только навыков ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и понимания экономического смысла отражаемых объектов бухгалтерского учета, а также в применении дистанционных образовательных технологий, создающих возможности более полного учета индивидуальных потребностей, возможностей и интересов обучающихся.

Цель программы — овладеть навыками, необходимыми для выполнения задач связанных с поименованными в программе компетенциями.

Данная цель реализуется решением следующих **задач**:

1. Создать условия для успешного применения обучающимися теоретических знаний в области бухгалтерского учета аренды на практике, а также для использования полученных навыков на практике.

2. Научить:

- вести бухгалтерский учет аренды у арендатора;
- вести бухгалтерский учет аренды у арендодателя;
- раскрывать информацию об аренде в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- автоматизировать бухгалтерский учет аренды.

II. Условия реализации Программы

Организационно-педагогические условия Программы

В реализации Программы участвуют обучающиеся от 18 лет.

К освоению программы допускаются:

- лица, имеющие высшее образование по укрупненной группе направлений подготовки высшего образования – бакалавриата 38.00.00 «Экономика и управление»;
- лица, имеющие высшее образование по укрупненной группе направлений подготовки высшего образования – магистратуры 38.00.00 «Экономика и управление»;
- лица, имеющие высшее образование по укрупненной группе специальностей подготовки высшего образования – специалитета 38.00.00 «Экономика и управление»;

лица, имеющие среднее образование по укрупненной группе специальностей среднего профессионального образования 38.00.00 «Экономика и управление»

Кадровое обеспечение: Учебный процесс обеспечивают высококвалифицированные специалисты в области финансов и бухгалтерского учета.

Материально-техническое обеспечение. Для реализации образовательной программы используется следующее материально-техническое обеспечение:

Монитор: АОС 21.5 " i2275 (инв. номер 0110/1212);

Системный блок HP ProDesk (хар-ки) Операционная система: Windows 10 22H2

Процессор: Intel Core i3-6100 3.70ГГц , Видеоадаптер: Intel HD Graphics 530, Оперативная память: 8 ГБ

Твердотельный диск: SSD 250 ГБ (инв. номер 0102/1212);

Мышь и клавиатура (комплект): Logitech Desktop MK120 (инв. номер 0103/1212);

Принтер: HP Color Laser Jet Pro MFP M477fdw (инв. номер 1611/1212);

Веб камера: Logitech BRIO (инв. номер 0105/1212);

Сроки реализации и объем Программы: Срок реализации — 1 рабочая неделя (5 дней).

Объем Программы — 16 академических часов.

Документ о квалификации. По окончании курса слушателям выдается удостоверение о повышении квалификации.

Форма и режим занятий.

Форма обучения: настоящая образовательная программа реализуется с применением исключительно электронного обучения, дистанционных образовательных технологий и асинхронного метода обучения на электронной площадке GetCourse.

Программа состоит из модулей. Каждый модуль включает в себя темы. Каждая тема включает в себя аудиовизуальное, текстовое и графическое изложение материала, промежуточный текст по теме, либо задание и итоговый тест по всем темам. При изучении материала по определенной теме слушателям в качестве учебного материала предоставляются учебно-методические, информационные материалы, ссылки на электронные информационные ресурсы по тематике обучения для более детального усвоения изученного материала.

Доступ к каждому новому модулю (теме) обучения открывается для слушателей Программы в соответствии с календарным учебным графиком Программы согласно расписанию, представленному на образовательной площадке или после выполнения слушателем задания по теме.

III. Планируемые результаты освоения Программы

Планируемые результаты обучения заключаются в том, что обучающийся должен:

знать:

- законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете аренды;
- практику применения законодательства Российской Федерации по вопросам денежного измерения объектов бухгалтерского учета аренды;
- компьютерные программы для ведения бухгалтерского учета аренды.

уметь:

- вести регистрацию и накопление данных по аренде посредством двойной записи;
- применять правила стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета аренды, способы начисления амортизации, принятые в учетной политике экономического субъекта;
- определять (разрабатывать) способы ведения бухгалтерского учета и формировать учетную политику экономического субъекта в части учета аренды;
- оценивать возможные последствия изменений в учетной политике экономического субъекта в части бухгалтерского учета аренды, в том числе их влияние на его дальнейшую деятельность;
- формировать в соответствии с установленными правилами числовые показатели в отчетах, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности при централизованном и децентрализованном ведении бухгалтерского учета аренды;
- пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета аренды.

IV. Перечень компетенций Программы

1. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета
2. Итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни
3. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности

V. Содержание Программы

Учебный план Программы

№ п/п	Название модуля	Количество часов			Форма контроля
		Всего	Лекции	Самостоятельная работа	
1.	Что регулирует ФСБУ 25/2018	3	0,25	2,75	тест
2.	Учет у арендатора	3	0,25	2,75	тест
3.	Учет у арендодателя	3	0,12	2,88	тест
4.	Как начать применять ФСБУ 25/2018	4	0,5	3,5	тест
5.	Итоговая аттестация	3	0	3	Итоговый тест
	Итого:	16	1,12	14,88	

Календарный учебный график Программы

№ модуля	Период обучения (недели)	Название раздела	Количество часов	Форма контроля
1.	День 1	Что регулирует ФСБУ 25/2018	3	тест
2.	день 2	Учет у арендатора	3	тест
3.	день 3	Учет у арендодателя	3	тест
4.	день 4	Как начать применять ФСБУ 25/2018	4	тест
5.	День 5	Итоговая аттестация	3	Итоговый тест

VI. Формы и оценочные критерии результатов

Формы и оценочные критерии текущего контроля

Промежуточная аттестация проводится в форме тестирования. Пример теста приведен в приложении А. Тест состоит из 5 вопросов. Критерии оценки уровня освоения урока:

- оценки «зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно на 3 и более из 5 вопросов теста;
- оценки «не зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно менее, чем на 3 из 5 вопросов теста.

Формы и оценочные критерии итогового контроля

Итоговая аттестация (зачет) проводится в форме тестирования. Пример теста приведен в приложении А. Тест состоит из 9 вопросов. Критерии оценки уровня освоения раздела:

- оценки «зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно на 6 и более из 9 вопросов теста;
- оценки «не зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно менее, чем на 6 из 9 вопросов теста.

VII. Методическое обеспечение образовательного процесса

Методическое обеспечение образовательного процесса по Программе включает в себя:

1. Авторские разработки на электронной площадке:
 - модульная структура программы;
 - описание отдельных занятий;
 - видеолекции;
 - тесты.
2. Учебно-иллюстративный материал на электронной площадке:
 - презентации по темам.
3. Методические материалы:
 - литература для обучающихся (из электронного библиотечного фонда).

Учебно-методическое и информационное обеспечение

1. Автоматизированная система бухгалтерского учета : учебное пособие / О. И. Одоева, Д. Д. Батуева, М. Д. Иванова, М. А. Дугаржапова. — 2-е изд. доп. и перераб. — Улан-Удэ : БГУ, 2022. — 274 с. — ISBN 978-5-9793-1791-5. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/336341>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.
2. Волик, М. В. Корпоративные информационные системы на базе 1С: предприятие 8 : учебное пособие / М. В. Волик. — Москва : Прометей, 2020. — 102 с. — ISBN 978-5-907244-

- 00-9. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/165945>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.
3. Смирнова, С. А. ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" и МСФО (IFRS)16 "Аренда". Учет аренды и лизинга по новым правилам : учебное пособие / С. А. Смирнова. — Москва : Дашков и К, 2023. — 254 с. — ISBN 978-5-394-05304-7. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/315998>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.
4. Сотникова, Л. В. Национальные стандарты финансовой отчетности, адекватные международным стандартам финансовой отчетности : учебник / Л. В. Сотникова. — Москва : Прометей, 2022. — 732 с. — ISBN 978-5-00172-254-0. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/220829>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.
5. Терещенко, В. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / В. С. Терещенко. — Донецк : ДонНУЭТ имени Туган-Барановского, 2021. — 252 с. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/323024>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.
6. Чистов, Д. В. Факты хозяйственной жизни в 1С:Бухгалтерии 8 / Д. В. Чистов, В. А. Матчинов, Г. А. Машенцева. — Москва : , 2020. — 458 с. — ISBN 978-5-9677-2951-5. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/251906>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

Приложение А

Пример теста для промежуточной аттестации

1. Что из перечисленного не входит в арендные платежи?

- Переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок
- Оценочные обязательства по предстоящему демонтажу объекта аренды
- Платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды
- Платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды

2. Что из перечисленного является критерием признания объектов учета аренды

- Арендатор имеет право выкупа предмета аренды в конце срока действия договора
- Арендодатель передает арендатору на баланс предмет аренды
- Арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок
- Арендатор несет риски утраты предмета аренды в течение срока действия договора

3. Какие организации не применяют ФСБУ 25/2018?

- Коммерческие организации
- Некоммерческие организации

-Кредитные и финансовые организации

-Организации бюджетной сферы

4. Какие документы в области регулирования бухгалтерского учета раскрывают практику применения отдельных положений ФСБУ 25/2018?

-Методические указания по бухгалтерскому учету аренды

-Международные стандарты финансовой отчетности

-Рекомендации в области бухгалтерского учета аренды

-Налоговый кодекс Российской Федерации

5. Что такое предмет аренды?

-Отношения между арендодателем и арендатором, определенные договором

-Объекты бухгалтерского учета, признаваемые арендатором и арендодателем в соответствии с договором

-Единица учета арендных отношений

-Имущество, предоставляемое за плату во временное пользование

Пример теста для итоговой аттестации

1. Что из перечисленного не входит в арендные платежи?

-Переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок

- Оценочные обязательства по предстоящему демонтажу объекта аренды

- Платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды

- Платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды

2. Что из перечисленного является критерием признания объектов учета аренды?

-Арендатор имеет право выкупа предмета аренды в конце срока действия договора

-Арендодатель передает арендатору на баланс предмет аренды

-Арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок

-Арендатор несет риски утраты предмета аренды в течение срока действия договора

3. Какие организации не применяют ФСБУ 25/2018?

- Коммерческие организации
- Некоммерческие организации
- Кредитные и финансовые организации
- Организации бюджетной сферы

4. Какие документы в области регулирования бухгалтерского учета раскрывают практику применения отдельных положений ФСБУ 25/2018?

- Методические указания по бухгалтерскому учету аренды
- Международные стандарты финансовой отчетности
- Рекомендации в области бухгалтерского учета аренды
- Налоговый кодекс Российской Федерации

5. Как арендодателю нужно отражать последствия изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018?

- Перспективно
- Ретроспективно
- Перспективно с единовременными корректировками
- ретроспективно с единовременными корректировками

6. Нужно ли пересчитывать показатели прошлых периодов в бухгалтерской отчетности при ретроспективном переходе на ФСБУ 25/2018?

- Нужно, в отчетности за соответствующие годы
- Нужно, в отчетности за соответствующие годы и за год, в котором произошел переход
- Не нужно
- Нужно, в отчетности за год, в котором произошел переход

7. Кто имеет право применять ФСБУ 25/2018 перспективно с единовременными корректировками?

- Никто
- арендаторы
- арендодатели
- арендаторы и арендодатели

8. Если ФСБУ 25/2018 перспективно с единовременными корректировками, то на какую дату осуществляются эти корректировки?

- На конец года применения стандарта
- На усмотрение организации
- На конец года, предшествующего началу применения стандарта
- На начало года применения стандарта

9. Как отразить в бухгалтерском учете начало применения ФСБУ 25/2018 после 2022 года, если арендные операции были до 2022 года?

- Как изменение оценочных значений
- Как перспективный переход
- Как ретроспективный переход
- Как бухгалтерскую ошибку

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА МОДУЛЯ 1
(Что регулирует ФСБУ 25/2018)

**По Дополнительной профессиональной программе повышения
квалификации
«ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»:
как применять самый сложный стандарт»**

1. Цель и задачи модуля

Целью освоения модуля «Что регулирует ФСБУ 25/2018» является формирование компетенций, необходимых для выполнения функций бухгалтерского учета аренды.

Задачи:

1. Изучить нормативно-правовую основу регулирования бухгалтерского учета аренды.
2. Изучить экономическую сущность объектов учета аренды.
3. Изучить критерии признания объектов учета аренды.
4. Изучить состав арендных платежей.
5. Изучить основания применения ФСБУ 25/2018.
6. Научиться оценивать возможные последствия изменений в учетной политике экономического субъекта в части бухгалтерского учета аренды, в том числе их влияние на его дальнейшую деятельность.

2. Планируемые результаты освоения модуля

Знать	Уметь
Знать законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете аренды	Уметь оценивать возможные последствия изменений в учетной политике экономического субъекта в части бухгалтерского учета аренды, в том числе их влияние на его дальнейшую деятельность

3. Объем модуля

Вид учебной работы	Количество часов

Лекции	0,25
Самостоятельная работа	2,75
Форма контроля	тест
Общая трудоемкость по учебному плану	3

4. Структура и содержание модуля

4.1. Структура модуля

№ п/п	Название темы модуля	Количество часов			Форма контроля
		Всего	Лекции	Самостоятельная работа	
1.	Что регулирует ФСБУ 25/2018	3	0,25	2,75	тест

4.2. Содержание модуля

Номер темы	Содержание темы
1	Зачем нужен отдельный стандарт по аренде и почему он такой сложный. Объекты учета аренды: право пользования активом, обязательство по аренде и инвестиции в аренду. Критерии признания объектов учета аренды. Что входит в арендные платежи. Кто может не применять ФСБУ 25/2018.

Содержание лекции

Основные блоки

Зачем нужен отдельный стандарт по аренде и почему он такой сложный.

Объекты учета аренды: право пользования активом, обязательство по аренде и инвестиции в аренду.

Критерии признания объектов учета аренды.

Что входит в арендные платежи.

Кто может не применять ФСБУ 25/2018.

Зачем нужен отдельный стандарт по аренде и почему он такой сложный

Если вы еще не читали ФСБУ 25/2018, и вам покажется что он сложный или уже читали и показалось то же самое, стоит иметь в виду, что он немного проще чем МСФО 16 «Аренда».

А если бы Минфин не принял ФСБУ 25, то мы должны были бы пользоваться именно этим международным стандартом. Дело в том, что если по конкретному вопросу в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения учета, то организация разрабатывает такой способ исходя из требований МСФО. Так велит нам делать п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

По большому счету мы должны были пользоваться МСФО 16 еще с 2019 года, когда этот стандарт был принят. Потому что в системе российских бухгалтерских стандартов раньше никогда не было отдельного ПБУ по учету аренды. Да, 25 лет — с 1997 по 2022 годы — действовал Приказ Минфина №15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», который устарел еще в начале века после введения нового Плана счетов. Но формально он распространялся только на лизинг, то есть не на любую аренду, а лишь на финансовую. И это был не полноценный стандарт, а методические указания, которые после вступления в силу закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» из системы бухгалтерской нормативки выпали. Теперь есть отдельный российский стандарт, и он определяет, как необходимо формировать в бухучете информацию об объектах аренды, и как раскрывать эту информацию в бухгалтерской отчетности.

В поддержку ФСБУ 25/2018, Минфин традиционно выпустил информационное сообщение ИС-учет-15 с кратким резюме новаций этого стандарта. Его стоит прочитать для первого знакомства с правилами учета аренды. А нюансы применения отдельных положений ФСБУ 25/2018 содержатся в рекомендациях Бухгалтерского методологического центра по бухгалтерскому учету аренды. Рекомендации не являются обязательными к применению, но тем не менее в соответствии с законом «О бухгалтерском учете» представляют собой часть системы нормативного регулирования. Поэтому, опираясь на них удобно разрабатывать учетную политику и аргументировать свою позицию перед аудиторами и контролирующими органами. Как правило, в них, в них доступно с примерами изложено как отражать конкретные операции, связанные с арендой. Таких рекомендаций уже порядка двадцати.

Объекты учета аренды: право пользования активом, обязательство по аренде и инвестиции в аренду

Что же регулирует ФСБУ 25/2018? Он регулирует объекты учета аренды. И если раньше объектом учета аренды фактически были основные средства и кредиторская задолженность, то теперь вводятся новые для России объекты бухгалтерского учета. У арендатора это право пользования активом и обязательство по аренде. У арендодателя — инвестиция в аренду.

Право пользования активом (ППА) — решение давней проблемы российского бухгалтерского учета. Традиционно основные средства при сдаче в аренду в России отражались одним из двух альтернативных вариантов:

На балансе арендодателя. Собственник продолжал учитывать сданные в аренду объекты на счете 01 «Основные средства», а чтобы понимать, что их сейчас контролирует арендатор, переводил на специальный субсчет. Арендатор же отражал арендованные объекты на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

На балансе арендатора. Собственник списывал с баланса переданные в аренду основные средства и учитывал их стоимость на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду». Арендатор же принимал объекты на счет 01 «Основные средства».

В первом случае у арендатора на балансе не появлялся актив. Во втором — актив пропадал с баланса арендодателя. И та, и другая ситуация приводили к искажению бухгалтерской отчетности.

Активы — это ресурсы, контроль за которыми компания получила в результате прошлых событий, способные приносить ей экономические выгоды.

Арендатор на период действия договора аренды получает такой контроль. Он может использовать арендованное имущество в своей деятельности и извлекать из этого экономические выгоды. Например, арендуя помещение под магазин, продавать в нем товары. Арендодатель в это время тоже получает экономические выгоды — в виде арендной платы. Поэтому актив должен признаваться у обоих.

Проблема была в отождествлении понятий имущества и активов. Первое — это предмет аренды, а вторые — объекты аренды. Имущество в бухучете не отражается — отражаются активы, и их при аренде два:

Объект основных средств — у арендодателя. Это одновременно и его имущество, и его актив, который оценивают по балансовой стоимости и учитывают по правилам ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Право пользования этим объектом (ППА) — у арендатора. Это актив арендатора, но не его имущество.

Обязательство по аренде — это сумма всех будущих арендных платежей. Причем в отличие от обычной кредиторской задолженности, обязательство по аренде оценивается не по номинальной, а по приведенной стоимости. Чтобы определить ее, нужно использовать технику дисконтирования, дальше в курсе этот вопрос будет освещен подробно. Обязательство по аренде увеличивается на сумму начисляемых процентов на каждую отчетную дату и уменьшается на сумму фактических платежей арендодателю.

Инвестиция в аренду возникает только в учете арендодателя и только если аренда классифицирована как финансовая. В соответствующем разделе курса будет подробный разбор отличий финансовой аренды от операционной и порядка учета инвестиции в аренду. Пока достаточно запомнить, что это приведенная сумма будущих платежей по договору аренды и так называемой негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды — его предполагаемой справедливой стоимости в конце срока аренды. Негарантированной она называется из-за того, что по факту в конце срока аренды этой ликвидационной стоимости может и не быть. Например, если арендатор выкупит арендованное имущество. Инвестиция в аренду показывает оценку доходов, которые получит арендодатель за весь срок аренды.

Критерии признания объектов учета аренды

Объекты учета аренды признаются в бухучете, если соответствуют критериям признания. Всего их четыре.

У аренды должен быть определенный срок установленный в договоре.

Должна быть возможность идентифицировать этот предмет аренды. Он должен быть определен в договоре, то есть это должно быть конкретное имущество. Арендодатель не может взять и по своей инициативе его заменить в течение действия договора аренды.

Арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока действия договора. То есть прямо или опосредованно предмет аренды должен позволять арендатору зарабатывать. Например, сдавая в субаренду или используя в деятельности, приносящей доход.

В-четвертых, арендатор имеет право определять как именно использовать предмет аренды, если его намерения не противоречат техническим характеристикам арендуемого имущества. То есть, например, использовать арендованный гараж как склад, но не пытаться сделать из него гостиницу.

Если все четыре критерия признания выполняются, значит нужно применять ФСБУ 25/2018 и классифицировать объекты учета аренды на наиболее раннюю из двух дат: дату предоставления предмета аренды или дату заключения договора аренды. При этом неважно как называется договор между арендодателем и арендатором — аренды, лизинга, проката или вообще возмездного оказания услуг. ФСБУ применяются к экономическому содержанию, а не к юридической форме.

Что входит в арендные платежи

Стандарт говорит, что в арендные платежи включаются вообще все платежи, которые обусловлены договором аренды за исключением НДС. Это могут быть:

фиксированные платежи типа 100 рублей в месяц в течение срока действия договора аренды;

переменные платежи, которые индексируются на изменения ключевой ставки или еще каких-то макроэкономических показателей;

справедливая стоимость встречного предоставления, если вы не деньгами за аренду рассчитываетесь, а какими-то другими активами;

платежи, которые связаны с продлением или сокращением срока действия договора;

выкупные платежи или платежи за гарантию выкупа предмета аренды арендатором.

Перечень, который приведен в стандарте, довольно длинный, но не исчерпывающий.

Кто может не применять ФСБУ 25/2018

Его обязаны применять все. Это относится и к коммерческим организациям, и к некоммерческим, и к кредитным и некредитным финансовым организациям. Исключение одно – это бюджетники. У них есть свои ФСБУ государственных финансов. Но для малого

бизнеса, который имеет право на применение упрощенных способов бухучета, есть ряд предпочтений и послаблений. О них пойдет речь в отдельном видео.

5. Учебно-методическое обеспечение самостоятельной работы слушателей по модулю

Вопросы для самостоятельной подготовки слушателей к занятиям

1. Какой международный стандарт послужил основой для разработки ФСБУ 25/2018?
2. Что такое право пользования активом?
3. Что такое обязательство по аренде?
4. Что такое инвестиции в аренду?
5. Какие критерии признания объектов учета аренды устанавливает ФСБУ 25/2018?
6. Какие компоненты арендных платежей выделяет ФСБУ 25/2018?
7. Для каких организаций ФСБУ 25/2018 обязателен к применению?

Методические указания к самостоятельной работе по освоению модуля

Самостоятельная работа слушателей заключается в изучении основной литературы, изучения дополнительных материалов (презентации к лекции и текстового резюме) и подготовке к прохождению обязательного тестирования по модулю.

6. Фонд оценочных средств для проведения текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации по модулю

Промежуточная аттестация проводится в форме тестирования по каждой теме модуля. Критерии оценки уровня освоения темы:

- оценки «зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно на 3 и более из 5 вопросов теста;
- оценки «не зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно менее, чем на 3 из 5 вопросов теста.

Критерии оценки уровня освоения модуля:

- все тесты по темам сданы на оценку «зачтено».

Пример теста для промежуточной аттестации

1. Что из перечисленного не входит в арендные платежи?

- Переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок
- Оценочные обязательства по предстоящему демонтажу объекта аренды
- Платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды
- Платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды

2. Что из перечисленного является критерием признания объектов учета аренды

- Арендатор имеет право выкупа предмета аренды в конце срока действия договора
- Арендодатель передает арендатору на баланс предмет аренды
- Арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок
- Арендатор несет риски утраты предмета аренды в течение срока действия договора

3. Какие организации не применяют ФСБУ 25/2018?

- Коммерческие организации
- Некоммерческие организации
- Кредитные и финансовые организации
- Организации бюджетной сферы

4. Какие документы в области регулирования бухгалтерского учета раскрывают практику применения отдельных положений ФСБУ 25/2018?

- Методические указания по бухгалтерскому учету аренды
- Международные стандарты финансовой отчетности
- Рекомендации в области бухгалтерского учета аренды
- Налоговый кодекс Российской Федерации

5. Что такое предмет аренды?

- Отношения между арендодателем и арендатором, определенные договором
- Объекты бухгалтерского учета, признаваемые арендатором и арендодателем в соответствии с договором
- Единица учета арендных отношений
- Имущество, предоставляемое за плату во временное пользование

7. Учебно-методическое и информационное обеспечение модуля

1. Смирнова, С. А. ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" и МСФО (IFRS)16 "Аренда". Учет аренды и лизинга по новым правилам : учебное пособие / С. А. Смирнова. — Москва : Дашков и К, 2023. — 254 с. — ISBN 978-5-394-05304-7. — Текст : электронный

// Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/315998>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

2. Сотникова, Л. В. Национальные стандарты финансовой отчетности, адекватные международным стандартам финансовой отчетности : учебник / Л. В. Сотникова. — Москва : Прометей, 2022. — 732 с. — ISBN 978-5-00172-254-0. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/220829>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

3. Терещенко, В. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / В. С. Терещенко. — Донецк : ДонНУЭТ имени Туган-Барановского, 2021. — 252 с. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/323024>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА МОДУЛЯ 2
(Учет у арендатора)

**По Дополнительной профессиональной программе повышения
квалификации**

**«ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»:
как применять самый сложный стандарт»**

1. Цель и задачи модуля

Целью освоения модуля «Что регулирует ФСБУ 25/2018» является формирование компетенций, необходимых для выполнения функций бухгалтерского учета аренды.

Задачи:

1. Изучить технику дисконтирования и научиться применять ее в учете.
2. Изучить порядок формирования стоимости права пользования активом и обязательства по аренде и научиться отражать их в бухгалтерском учете.
3. Изучить порядок амортизации права пользования активом и научиться рассчитывать и начислять амортизацию права пользования активом в бухгалтерском учете.
4. Изучить порядок переоценки права пользования активом и научиться отражать результаты переоценки права пользования активом в бухгалтерском учете.
5. Изучить порядок учета изменений величины обязательства по аренде в течение срока действия договора аренды и научиться отражать последствия таких изменений в бухгалтерском учете.
6. Изучить порядок пересмотра стоимости объектов учета аренды и научиться отражать последствия пересмотра в бухгалтерском учете.
7. Изучить порядок списания объектов учета аренды при прекращении договора и научиться списывать объекты учета аренды в бухгалтерском учете.
8. Изучить основания и порядок применения упрощенного порядка учета аренды малоценного имущества и краткосрочной аренды и научиться применять упрощенный порядок учета аренды у арендатора.

2. Планируемые результаты освоения модуля

Знания	Умения
Знать практику применения законодательства Российской Федерации по вопросам денежного измерения объектов бухгалтерского учета аренды	<ol style="list-style-type: none">1. Уметь вести регистрацию и накопление данных по аренде посредством двойной записи.2. Уметь применять правила стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета аренды, способы начисления амортизации, принятые в учетной политике экономического субъекта

3. Объем модуля

Вид учебной работы	Количество часов
Лекции	0,25
Самостоятельная работа	2,75
Форма контроля	тест
Общая трудоемкость по учебному плану	3

4. Структура и содержание модуля

4.1. Структура модуля

№ п/п	Название темы модуля	Количество часов			Форма контроля
		Всего	Лекции	Самостоятельная работа	
1.	Учет у арендатора	3	0,25	2,75	тест

4.2. Содержание модуля

Номер темы	Содержание темы
1	<p>Объекты учета аренды у арендатора. Оценка права пользования активом. Оценка обязательства по аренде. Определение ставки дисконтирования для обязательства по аренде (основной сценарий). Определение ставки дисконтирования для обязательства по аренде (альтернативный сценарий). Пример формирования стоимости объектов учета аренды.</p>

Содержание лекции

Основные блоки

Объекты учета аренды у арендатора.

Оценка права пользования активом.

Оценка обязательства по аренде.

Определение ставки дисконтирования для обязательства по аренде (основной сценарий).

Определение ставки дисконтирования для обязательства по аренде (альтернативный сценарий).

Пример формирования стоимости объектов учета аренды.

П. 11 ФСБУ 25/2018 разрешает арендатору в определенных не признавать в учете ППА и обязательства по аренде, а систематически (ежемесячно, ежеквартально, раз в год) включать арендные платежи в расходы текущего периода. Таких случаев три.

1. Краткосрочная аренда на период до 12 месяцев.

Здесь часто бухгалтеры думают, что можно применять упрощенный порядок учета аренды если заключить договор аренды на 11 месяцев, а потом его регулярно продлевать или перезаключать. Но так поступать нельзя: ФСБУ 25/2018 применяется к экономической сути аренды, а не к ее юридическому оформлению. Поэтому важен не указанный в договоре срок аренды, а фактический. Если реально имеет место долгосрочная аренда, то нужно вести учет обычным, а не упрощенным порядком. Иначе впоследствии придется переклассифицировать аренду в долгосрочную и исправлять ошибку в бухгалтерском учете по ПБУ 22/2010. В итоге получится не упрощение, а значительное усложнение работы.

При краткосрочной аренде упрощенный порядок применяется не к конкретному предмету аренды, а к группе однородных объектов. То есть нельзя, например, взять в краткосрочную аренду два автомобиля и один учитывать упрощенным путем, а второй — по стандартной методике.

2. Аренда имущества стоимостью до 300 тыс. руб.

Здесь важно учитывать, что эти 300 тыс. руб. рыночной стоимости относятся не к конкретному предмету аренды в текущем состоянии, а к аналогичному новому объекту. Поэтому, например, аренду сильно подержанного автомобиля с рыночной стоимостью 250 000 руб. нельзя учитывать упрощенным порядком, так как любой новый автомобиль стоит больше 300 000 руб.

3. Наличие у арендатора права на применение упрощенного бухучета.

Речь идет об арендаторах, которые имеют право вести упрощенный бухучет на основании закона № 402-ФЗ. Это представители малого бизнеса, НКО и резиденты «Сколково».

ФСБУ 25/2018 определяет два условия, которым аренда должна соответствовать, чтобы можно было применить упрощенный порядок ее учета. Эти условия обязательно должны соблюдаться, даже если одно из трех оснований, перечисленных выше, уже имеется:

1. Договор аренды не должен предусматривать выкупа предмета аренды.

2. Предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

Пример.

Организация 01.01.2024 арендовала автомобиль сроком на 2 месяца. Автомобиль планируется эксплуатировать для доставки готовой продукции весь срок аренды, а по истечении — вернуть арендодателю. Арендная плата — 100 000 руб. в месяц, уплачивается в конце каждого месяца.

31.01.2024

Д 44 К 76 100 000 руб. — начислена арендная плата за январь 2024 г.

Д 76 К 51 100 000 руб. — уплачена арендная плата за январь 2024 г.

29.02.2024

Д 44 К 76 100 000 руб. — начислена арендная плата за февраль 2024 г.

Д 76 К 51 100 000 руб. — уплачена арендная плата за февраль 2024 г.

5. Учебно-методическое обеспечение самостоятельной работы слушателей по модулю

Вопросы для самостоятельной подготовки слушателей к занятиям

1. В чем заключается экономическая сущность дисконтирования?
2. В каких бухгалтерских стандартах применяется оценка по приведенной стоимости.
3. Как определить и отразить в бухгалтерском учете фактическую стоимость права пользования активом и первоначальную оценку обязательства по аренде?

4. Как определить величину амортизации права пользования активом за отчетный период?
5. Как отразить амортизацию права пользования активом в бухгалтерском учете?
6. Каков порядок переоценки права пользования активом?
7. Как отразить результаты переоценки права пользования активом в бухгалтерском учете?
8. Каков порядок учета изменений величины обязательства по аренде в течение срока действия договора аренды?
9. Как отразить последствия изменений величины обязательства по аренде в течение срока действия договора аренды в бухгалтерском учете?
10. Каков порядок пересмотра стоимости объектов учета аренды?
11. Как отразить последствия пересмотра стоимости объектов учета аренды в бухгалтерском учете?
12. Каков порядок списания объектов учета аренды при прекращении договора?
13. Как отразить списание объектов учета аренды в бухгалтерском учете?
14. Каковы основания и порядок применения упрощенного порядка учета аренды малоценного имущества и краткосрочной аренды арендатором?
15. Как отражать операции по договору аренды в бухгалтерском учете при применении арендатором упрощенного порядка учета аренды?

Методические указания к самостоятельной работе по освоению модуля

Самостоятельная работа слушателей заключается в изучении основной литературы, изучения дополнительных материалов (презентаций к лекциям и текстовых резюме) и подготовке к прохождению обязательного тестирования по модулю.

6. Фонд оценочных средств для проведения текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации по модулю

Промежуточная аттестация проводится в форме тестирования по каждой теме модуля. Критерии оценки уровня освоения темы:

- оценки «зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно на 3 и более из 5 вопросов теста;
- оценки «не зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно менее, чем на 3 из 5 вопросов теста.

Критерии оценки уровня освоения модуля:

- все тесты по темам сданы на оценку «зачтено».

Пример теста для промежуточной аттестации

1. Какие из перечисленных объектов бухгалтерского учета не требуют применять дисконтирование в оценке стоимости ни в каких ситуациях?

- Запасы
- Капитальные вложения
- Уставный капитал
- Оценочные обязательства

2. Какую стоимость объектов учета определяют при помощи техники дисконтирования?

- Текущую
- Будущую
- Альтернативную
- Номинальную

3. Какую функцию Excel нужно использовать для расчета приведенной стоимости при известной номинальной?

- СТАВКА
- ДИСКОНТ
- ПС
- НС

4. Какую функцию Excel нужно использовать для определения ставки дисконтирования по денежному потоку из нескольких регулярных платежей?

- СТАВКА
- ВСД
- ЧПС
- ЧЗН

5. В чем заключается определение ставки дисконтирования прямым путем?

- Определение на основе условий конкретной сделки без применения процедуры дисконтирования
- Определение исходя из процентной ставки по аналогичным инструментам
- Определение путем перебора множества значений ставки
- Определение через расчет ставки по аннуитету

7. Учебно-методическое и информационное обеспечение модуля

1. Смирнова, С. А. ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" и МСФО (IFRS)16 "Аренда". Учет аренды и лизинга по новым правилам : учебное пособие / С. А. Смирнова. — Москва : Дашков и К, 2023. — 254 с. — ISBN 978-5-394-05304-7. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/315998>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

2. Сотникова, Л. В. Национальные стандарты финансовой отчетности, адекватные международным стандартам финансовой отчетности : учебник / Л. В. Сотникова. — Москва : Прометей, 2022. — 732 с. — ISBN 978-5-00172-254-0. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/220829>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

3. Терещенко, В. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / В. С. Терещенко. — Донецк : ДонНУЭТ имени Туган-Барановского, 2021. — 252 с.

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА МОДУЛЯ 3
(Учет у арендодателя)

**По Дополнительной профессиональной программе повышения
квалификации
«ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»:
как применять самый сложный стандарт»**

1. Цель и задачи модуля

Целью освоения модуля «Что регулирует ФСБУ 25/2018» является формирование компетенций, необходимых для выполнения функций бухгалтерского учета аренды.

Задачи:

1. Изучить классификацию аренды у арендодателя и научиться классифицировать аренду как финансовую или операционную для определения порядка отражения ее объектов в бухгалтерском учете.
2. Изучить порядок отражения объектов финансовой аренды в бухгалтерском учете и научиться вести бухгалтерский учет финансовой аренды.
3. Изучить порядок отражения объектов операционной аренды в бухгалтерском учете и научиться вести бухгалтерский учет операционной аренды.

2. Планируемые результаты освоения модуля

Знания	Умения
Знать практику применения законодательства Российской Федерации по вопросам денежного измерения объектов бухгалтерского учета аренды	<ol style="list-style-type: none">1. Уметь вести регистрацию и накопление данных по аренде посредством двойной записи.2. Уметь применять правила стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета аренды, способы начисления амортизации, принятые в учетной политике экономического субъекта

3. Объем модуля

Вид учебной работы	Количество часов
Лекции	0,25
Самостоятельная работа	2,75
Форма контроля	Тест
Общая трудоемкость по учебному плану	3

4. Структура и содержание модуля

4.1. Структура модуля

№ п/п	Название темы модуля	Количество часов			Форма контроля
		Всего	Лекции	Самостоятельная работа	
1.	Учет у арендодателя	3	0,25	2,75	Тест

4.2. Содержание модуля

Номер темы	Содержание темы
1	Дата классификации объектов учета аренды. Признаки финансовой аренды. Признаки операционной аренды. Когда пересматривается классификация объектов учета аренды. Объекты учета операционной аренды. Пример учета операционной аренды.

Содержание лекции

Основные блоки

Дата классификации объектов учета аренды.

Признаки финансовой аренды.

Признаки операционной аренды.

Когда пересматривается классификация объектов учета аренды.

Объекты учета операционной аренды.

Пример учета операционной аренды.

Специфических объектов учета при операционной аренде нет — порядок учета переданного в аренду актива не изменяется. Если это был, например, объект основных средств, то он продолжает числиться в составе основных средств, и ничего особенного в его учете не происходит. Но для удобства можно выделить для активов, сданных в аренду, отдельный субсчет.

Доходы, которые возникают из-за начисления арендной платы, арендодатель должен признавать систематически в составе выручки или прочих доходов — в зависимости от того, является ли аренда для компании основным или другим видом деятельности:

Д 76 К 90, 91.

Пример.

31.12.2023 организация сдает в аренду на 1 год принадлежащий ей автомобиль.

Первоначальная стоимость автомобиля — 1 700 000 руб., сумма накопленной амортизации — 300 000 руб., ликвидационная стоимость — 200 000 руб., срок полезного использования — 5 лет, способ амортизации — линейный. Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2024. В конце срока договора аренды автомобиль возвращается арендодателю.

31.12.2023

Д 01-аренда К 01 1 700 000 руб. — списана первоначальная стоимость сданного в аренду автомобиля на субсчет по учету основных средств, сданных в аренду.

Д 02 К 02-аренда 300 000 руб. — списана сумма амортизации, накопленной по сданному в аренду автомобилю, на субсчет по учету амортизации основных средств, сданных в аренду.

31.12.2024

Д 91 К 02-аренда 300 000 руб. — начислена годовая амортизация по сданному в аренду автомобилю.

Д 76 К 91 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2024 год.

Д 01 К 01-аренда 1 700 000 руб. — возвращена первоначальная стоимость возвращенного арендатором автомобиля на субсчет по учету основных средств в эксплуатации.

Д 02-аренда К 02 600 000 руб. — возвращена сумма амортизации, накопленная по полученному от арендатора автомобилю, на субсчет по учету амортизации основных средств в эксплуатации.

Из «самолетиков» видно, что первоначальная стоимость отражена по дебету и кредиту внутри счета 01 и осталась прежней. Амортизация увеличилась сначала по субсчету 02-аренда, а затем вернулась на основной субсчет.

Теперь на балансе арендодателя учтен собственный объект основных средств, который использовался два года, но второй год он эксплуатировался у арендатора.

5. Учебно-методическое обеспечение самостоятельной работы слушателей по модулю

Вопросы для самостоятельной подготовки слушателей к занятиям

1. Как определить является аренда финансовой или операционной?
2. В каких случаях аренда подлежит реклассификации?
3. Что входит в стоимость инвестиции в аренду и как принять инвестицию в аренду к бухгалтерскому учету?
4. В каких случаях стоимость инвестиции в аренду изменяется и как отразить в бухгалтерском учете последствия таких изменений?
5. Как отразить в бухгалтерском учете возврат предмета финансовой аренды арендодателю?
6. Какие объекты признаются в бухгалтерском учете арендодателя, если аренда классифицирована как операционная?
7. Как при операционной аренде отразить арендные платежи в бухгалтерском учете арендодателя?

Методические указания к самостоятельной работе по освоению модуля

Самостоятельная работа слушателей заключается в изучении основной литературы, изучения дополнительных материалов (презентации к лекциям и текстовых резюме) и подготовке к прохождению обязательного тестирования по модулю.

6. Фонд оценочных средств для проведения текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации по модулю

Промежуточная аттестация проводится в форме тестирования по каждой теме модуля. Критерии оценки уровня освоения темы:

- оценки «зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно на 3 и более из 5 вопросов теста;
- оценки «не зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно менее, чем на 3 из 5 вопросов теста.

Критерии оценки уровня освоения модуля:

- все тесты по темам сданы на оценку «зачтено».

Пример теста для промежуточной аттестации

1. По какой стоимости оценивается инвестиция в аренду в бухгалтерском учете арендодателя?

- По первоначальной
- По чистой
- По фактической
- По справедливой

2. Что включается в валовую стоимость инвестиции в аренду?

- Сумма номинальных величин будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды
- Сумма номинальных величин будущих арендных платежей
- Сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды
- Разность между приведенной стоимостью будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимостью предмета аренды

3. По какой ставке нужно дисконтировать валовую стоимость инвестиции в аренду для определения чистой стоимости инвестиции в аренду?

- При которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду будет равна справедливой стоимости предмета аренды
- При которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду будет равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и затрат, понесенных арендодателем в связи с договором аренды
- При которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду будет равна негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды
- При которой арендодатель обычно привлекает заемные средства

4. Какой бухгалтерской проводкой отражается в учете арендодателя начисление процентов по инвестиции в аренду?

- Д 76 К 01, 03
- Д 76 К 90, 91
- Д 08 К 76
- Д 76 К 02

5. Куда нужно отнести величину изменения чистой стоимости инвестиции в аренду в связи с изменением оценки негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды?

- На нераспределенную прибыль (непокрытый убыток)
- На добавочный капитал
- На доходы или расходы
- На доходы будущих периодов или расходы будущих периодов

7. Учебно-методическое и информационное обеспечение модуля

1. Смирнова, С. А. ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" и МСФО (IFRS)16 "Аренда". Учет аренды и лизинга по новым правилам : учебное пособие / С. А. Смирнова. — Москва : Дашков и К, 2023. — 254 с. — ISBN 978-5-394-05304-7. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/315998>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.
2. Сотникова, Л. В. Национальные стандарты финансовой отчетности, адекватные международным стандартам финансовой отчетности : учебник / Л. В. Сотникова. — Москва : Прометей, 2022. — 732 с. — ISBN 978-5-00172-254-0. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/220829>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.
3. Терещенко, В. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / В. С. Терещенко. — Донецк : ДонНУЭТ имени Туган-Барановского, 2021. — 252 с. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/323024>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

**РАБОЧАЯ ПРОГРАММА МОДУЛЯ 4
(Как начать применять ФСБУ 25/2018)**

**По Дополнительной профессиональной программе повышения
квалификации
«ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»:
как применять самый сложный стандарт»**

1. Цель и задачи модуля

Целью освоения модуля «Что регулирует ФСБУ 25/2018» является формирование компетенций, необходимых для выполнения функций бухгалтерского учета аренды.

Задачи:

1. Изучить способы перехода на ФСБУ 25/2018, установленные стандартом, и научиться отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности последствия начала применения стандарта в зависимости от выбранного в учетной политике способа.

2. Планируемые результаты освоения модуля

Знать	Уметь
Знать практику применения законодательства Российской Федерации по вопросам денежного измерения объектов бухгалтерского учета аренды	<ol style="list-style-type: none">1. Уметь применять правила стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета аренды, способы начисления амортизации, принятые в учетной политике экономического субъекта.2. Уметь определять (разрабатывать) способы ведения бухгалтерского учета и формировать учетную политику экономического субъекта в части учета аренды.3. Уметь оценивать возможные последствия изменений в учетной политике экономического субъекта в части бухгалтерского учета аренды, в том числе их влияние на его дальнейшую деятельность.4. Уметь формировать в соответствии с установленными правилами числовые показатели в отчетах, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности при централизованном и децентрализованном ведении бухгалтерского учета аренды

3. Объем модуля

Вид учебной работы	Количество часов
Лекции	0,5
Самостоятельная работа	3,5
Форма контроля	тест
Общая трудоемкость по учебному плану	4

4. Структура и содержание модуля

4.1. Структура модуля

№ п/п	Название темы модуля	Количество часов			Форма контроля
		Всего	Лекции	Самостоятельная работа	
1.	Как начать применять ФСБУ 25/2018	4	0,5	3,5	тест

4.2. Содержание модуля

Номер темы	Содержание темы
1	<p>Варианты начала применения стандарта. Порядок ретроспективного перехода на стандарт. Пример ретроспективного перехода на стандарт. Порядок квазиперспективного перехода на стандарт. Пример квазиперспективного перехода на стандарт. Как перейти на ФСБУ 25/2018 после 2022 года. Пример перехода на ФСБУ 25/2018 с 2023 года.</p>

Содержание лекции

Основные блоки

*Варианты начала применения стандарта.
 Порядок ретроспективного перехода на стандарт.
 Пример ретроспективного перехода на стандарт.
 Порядок квазиперспективного перехода на стандарт.
 Пример квазиперспективного перехода на стандарт.
 Как перейти на ФСБУ 25/2018 после 2022 года.
 Пример перехода на ФСБУ 25/2018 с 2023 года.*

Варианты перехода на ФСБУ 25/2018

ФСБУ 25/2018 устанавливает четыре варианта перехода на стандарт:

Ретроспективный переход — пересчитать показатели финансовой отчетности прошлых лет. Он означает, что входящие остатки в бухгалтерской отчетности, связанные с объектами учета аренды, должны быть скорректированы таким образом, как если бы этот стандарт применялся всегда. Этот вариант требует от бухгалтерии серьезных трудозатрат. Поэтому бухгалтеры стараются по возможности не применять ретроспективу, если есть альтернативные варианты.

Квазиперспективный (альтернативный) переход — единовременно признать ППА и обязательство по аренде на конец 2021 года, скорректировав нераспределенную прибыль на разницу между ними. Этот вариант подходит только арендаторам.

Частичное неприменение — можно было в отношении договоров аренды, исполнение которых истекло до конца 2022 года. Если у организации были только такие договоры, то никаких специальных переходных операций делать не требовалось.

Перспективный переход — применять новый стандарт только в отношении договоров аренды, исполнение которых началось после 1 января 2022 года. Здесь так же не требуется корректировать входящие остатки. Этот вариант могут применять только организации, которые имеют право на ведение упрощенного бухгалтерского учета.

Ретроспективный переход

Рекомендация Р-97/2018-КпР «Первое применение ФСБУ 25/2018» устанавливает следующий порядок ретроспективного перехода на данный стандарт:

1. Признать величину обязательства по аренде на дату начала применения стандарта. Для этого следует по каждому договору посчитать, каким было бы это обязательство по аренде, если бы ФСБУ 25/2018 действовал всегда. Рассчитанное обязательство по аренде нужно признать проводкой Д 01 К 76.

2. Начислить амортизацию ППА за период аренды, предшествующий началу применения стандарта. Нужно определить, каким был бы ППА в момент его признания и рассчитать амортизацию до 1 января 2022 года. Сумму амортизации отразить проводкой Д 01 К 02.

3. Довести стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды с отнесением разницы на нераспределенную прибыль. В зависимости от того, какая величина окажется больше, здесь будет одна из двух проводок: Д 01 К 84 или Д 84 К 01.

Пример 1.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Это не справедливая стоимость предмета аренды, а просто некая оценка, по которой, как правило, до 2022 года арендатор у себя принимал предмет аренды на забалансовый учет.

Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2022 года организация начинает ретроспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

01.01.2021
Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды в оценке, установленной договором.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год по старой методике учета.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

01.01.2022

Чтобы рассчитать обязательство по аренде на 01.01.2021, сначала определим ППА. Оно будет равно дисконтированной сумме арендных платежей. Для простоты будем считать, что обязательство по аренде равно ППА. На практике это может быть и не так: в стоимость ППА может входить еще, например, величина ликвидационных оценочных обязательств.

ППА на 01.01.2021 = 2 283 225 руб.

Проценты по ОА за 2021 год = 2 283 225 руб. * 0,15 = 342 484 руб.

ОА на 01.01.2022 = 2 283 225 руб. + 342 484 руб. – 1 000 000 руб. = 1 625 709 руб.

Амортизация ППА за 2021 год (линейный способ, ликвидационная стоимость равна нулю) = 761 075 руб.

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды.

Д 01 К 76 1 625 709 руб. — отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта.

Д 01 К 02 761 075 руб. — отражена амортизация ППА за 2021 год.

Д 84 К 01 103 559 руб. — стоимость ППА скорректирована до его первоначальной оценки. Из «самолетиков» видно, как получена сумма 103 559 рублей. Это разница между первоначальной оценкой ППА, величиной обязательства по аренде на дату начала применения стандарта и начисленной амортизацией

2 283 225 руб. – 1 625 709 руб. – 761 075 руб. = 103 559 руб.

Корректировки входящих остатков отражаются в бухгалтерской отчетности за 2022 год. При этом бухгалтерский баланс на конец 2021 года не меняется. Корректировки вносятся только в величину входящих остатков на начало 2022 года в отчетности за 2022 год. В этом смысл ретроспективного пересчета — привести оценки внутри одной отчетности к сопоставимым величинам.

Корректировки баланса:

1. В активе внутри статьи «основные средства» появляется сумма ППА — 1 522 тыс. руб. Это балансовая стоимость ППА за вычетом его амортизации.

2. В пассиве обязательства по аренде возникают сразу в двух статьях. Дело в том, что обязательства по аренде делятся на две части: на краткосрочную составляющую, которую нужно будет погасить в течение ближайшего года, и на долгосрочные обязательства, которые нужно будет погасить в течение двух лет. Долгосрочное обязательство по аренде в четвертом разделе в сумме 756 тыс. руб. — это дисконтированный эквивалент 1 млн. рублей, который нужно будет отдать арендодателю в 2024 году. Краткосрочное обязательство в пятом разделе в сумме 870 тыс. руб. — это эквивалент 1 млн. рублей, которые нужно будет отдать в конце 2023 года.

3. Нераспределенная прибыль корректируется в сторону уменьшения на 104 тыс. руб. Это разница в оценке ППА и обязательства по аренде, которая отражена проводкой Д 84 К 01.

Корректировки отчета о финансовых результатах:

1. Себестоимость продаж увеличивается на 762 тыс. руб. — это сумма начисленной амортизации.

2. Управленческие расходы уменьшаются на 1 млн. рублей. Дело в том, что если бы организация использовала ФСБУ 25/2018 уже в 2021 году, у нее не было бы 1 млн. рублей управленческих расходов в виде арендного платежа.

3. Из-за этих двух корректировок валовая прибыль и прибыль от продаж увеличиваются на 238 тыс. руб. (1000 тыс. руб. – 762 тыс. руб.).

4. Появляются проценты к уплате 342 тыс. руб., которые начислены по обязательству по аренде.

5. В итоге прибыль до налогообложения уменьшилась на 104 тыс. руб. (238 тыс. руб. – 342 тыс. руб.). Эта разница отразилась в балансе, как уменьшение нераспределенной прибыли.

Квазиперспективный переход

В соответствии с п. 50 ФСБУ 25/2018 для арендаторов установлен следующий альтернативный порядок перехода:

Оценить справедливую стоимость ППА на 31.12.2021.

Оценить стоимость обязательства по аренде на 31.12.2021 как приведенную стоимость остающихся арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях.

Признать ППА и обязательство по аренде на 31.12.2021: Д 01 К 76. По умолчанию справедливая стоимость ППА равна обязательству по аренде. Если в стоимости ППА были и другие составляющие — равенство не выполняется, и потребуется четвертый шаг.

Списать разницу между оценками ППА и обязательства по аренде на нераспределенную прибыль: Д 01 К 84 или Д 84 К 76.

Рассмотрим на примере той же организации квазиперспективный переход на ФСБУ 25/2018. Причем сразу в двух вариациях: без выкупа предмета аренды и с выкупом. В этих случаях учет будет строиться по-разному: если выкупа нет, то оценки ППА и обязательства по аренде, скорее всего, совпадут, а если выкуп есть — скорее всего, не совпадут.

Аренда без выкупа

Пример 2.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2022 года организация начинает квазиперспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

01.01.2021

Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

Величина обязательства по аренде равна дисконтированной величине двух оставшихся платежей. Величину ППА совпадает с ней.

ППА на 31.12.2021 = 1 625 709 руб.

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды.

Д 01 К 76 1 625 709 руб. — признаны ППА и обязательство по аренде.

Аренда с выкупом

Пример 3.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. По окончании срока аренды арендатор обязуется выкупить помещение. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2022 года организация начинает квазиперспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

Справедливая стоимость помещения на 31.12.2021 — 5 000 000 руб. В данном случае нельзя пользоваться оценкой из договора, а следует оценить справедливую стоимость на конкретную дату.

01.01.2021

Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

ППА нужно принять к оценке по справедливой стоимости.

ППА на 31.12.2021 = 5 000 000 руб.

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды

Д 01 К 76 1 625 709 руб. — признаны ППА и обязательство по аренде

Д 01 К 84 3 374 291 руб. — стоимость ППА доведена до справедливой стоимости предмета аренды (5 000 000 руб. – 1 625 709 руб.).

Как перейти на ФСБУ 25/2018 после 2022 года

ФСБУ 25/2018 не предусматривает перехода после 2022 года. Значит, сейчас имеет место бухгалтерская ошибка: бухгалтер не сделал вовремя то, что должен был сделать. Порядок исправления бухгалтерских ошибок установлен ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Он зависит от того, является эта ошибка существенной или несущественной.

Если ошибка не является существенной, то ее в периоде обнаружения необходимо списать на прочие доходы или расходы. Так может быть, например, если стоимость объектов учета аренды очень мала по сравнению со стоимостью других внеоборотных активов.

Существенную ошибку необходимо списать на нераспределенную прибыль или непокрытый убыток в месяце обнаружения. При этом нужно пересчитать сравнительные показатели за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий год. Подход здесь такой же, как при ретроспективном переходе на ФСБУ 25/2018. Пример 4.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2023 года организация начинает ретроспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена, исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

01.01.2021

Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

31.12.2022

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2022 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2022 год.

Здесь операции за 2022 год такие же, как за 2021 год — это старый порядок учета аренды, который ошибочно был продлен еще на год.

Расчет корректировок за 2021 год

ППА на 01.01.2021 = 2 283 225 руб.

Проценты по ОА за 2021 год = 2 283 225 руб. * 0,15 = 342 484 руб.

Амортизация ППА за 2021 год = 761 075 руб.

Расчет корректировок за 2022 год

ОА на 01.01.2022 = 2 283 225 руб. + 342 484 руб. – 1 000 000 руб. = 1 625 709 руб.

Проценты по ОА за 2022 год = 1 625 709 руб. * 0,15 = 243 856 руб.

ОА на 01.01.2023 = 1 625 709 руб. + 243 856 руб. – 1 000 000 руб. = 869 565 руб.

ППА на 01.01.2022 = 2 283 225 руб.

Амортизация ППА за 2022 год = 761 075 руб.

01.01.2023

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды.

Д 01 К 76 869 565 руб. — отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта.

Д 01 К 02 1 522 150 руб. — отражена амортизация ППА за 2021–2022 годы (761 075 руб. + 761 075 руб.).

Д 84 К 01 108 409 руб. — стоимость ППА скорректирована до его первоначальной оценки (2 283 225 руб. – 869 565 руб. – 1 522 150 руб.).

Из «самолетиков» видно, как получена корректировка. Суммы, связанные с объектами учета аренды, рассчитаны как если бы они с 2021 года сразу бы учитывались в правильном порядке. Корректировки исправили ошибку в бухгалтерском учете.

Рассмотрим корректировки бухгалтерской отчетности, начиная с отчета о финансовых результатах. Здесь самый ранний представленный год — это 2022, поэтому корректировки более ранних периодов учтены в нем.

1. Себестоимость продаж увеличивается на 761 тыс. руб. — это сумма начисленной амортизации. Управленческие расходы уменьшаются на 1 млн. рублей — это арендный платеж.

2. Валовая прибыль и прибыль от продаж увеличиваются на 239 тыс. руб. (1000 тыс. руб. – 761 тыс. руб.).

3. Появляются проценты к уплате в сумме 244 тыс. руб. Это проценты, начисленные в 2022 году по обязательству по аренде.

4. В итоге возникает уменьшение прибыли на 5 тыс. руб. (239 тыс. руб. – 244 тыс. руб.).

В бухгалтерском балансе корректировки вносятся как в 2021, так и в 2022 год, так как наиболее ранняя из дат в балансе за 2023 год – это 31.12.2021.

Корректировки на 31.12.2021:

1. В активе увеличивается стоимость основных средств на 1522 тыс. руб. Это разница между фактической стоимостью ППА на дату признания и суммой начисленной по нему амортизации.

2. В пассиве появляются долгосрочное и краткосрочное обязательства по приведенной стоимости, потому что на конец 2021 года 1 млн руб. нужно будет заплатить в 2022 году и еще 1 млн руб. — в 2023 году.

3. Также в пассиве появились 104 тыс. руб. нераспределенной прибыли.

Корректировки на 31.12.2022:

1. В активе появилась разница между предыдущей оценкой ППА и суммой начисленной амортизации за 2022 год — 761 тыс. руб.

2. В пассиве остается только краткосрочное обязательство по аренде — это последний 1 млн руб., который нужно будет заплатить в 2023 году.

3. Кроме того, в пассиве появляется корректировка нераспределенной прибыли в сумме 109 млн руб. Из них 104 млн руб. — переход из корректировки баланса прошлого периода, и еще 5 тыс. руб. «перетекли» из корректировки отчета о финансовых результатах.

Когда нужно было перейти на ФСБУ 25/2018

ФСБУ 25/2018 при учете аренды обязательно применять с 2022 года. Не все вовремя перешли на новый порядок учета аренды, и это сейчас может быть проблемой. Чтобы понять, как начать применять ФСБУ 25/2018 после 2022 года, сначала нужно разобраться со стандартным порядком перехода, который должен был быть произведен в 2022 году. Без этого не получится понять, как правильно перейти сейчас.

Стандартный порядок перехода на ФСБУ 25/2018

Варианты перехода на ФСБУ 25/2018

ФСБУ 25/2018 устанавливает четыре варианта перехода на стандарт:

Ретроспективный переход — пересчитать показатели финансовой отчетности прошлых лет. Он означает, что входящие остатки в бухгалтерской отчетности, связанные с объектами учета аренды, должны быть скорректированы таким образом, как если бы этот стандарт применялся всегда. Этот вариант требует от бухгалтерии серьезных трудозатрат. Поэтому бухгалтеры стараются по возможности не применять ретроспективу, если есть альтернативные варианты.

Квазиперспективный (альтернативный) переход — одновременно признать ППА и обязательство по аренде на конец 2021 года, скорректировав нераспределенную прибыль на разницу между ними. Этот вариант подходит только арендаторам.

Частичное неприменение — можно было в отношении договоров аренды, исполнение которых истекло до конца 2022 года. Если у организации были только такие договоры, то никаких специальных переходных операций делать не требовалось.

Перспективный переход — применять новый стандарт только в отношении договоров аренды, исполнение которых началось после 1 января 2022 года. Здесь так же не требуется корректировать входящие остатки. Этот вариант могут применять только организации, которые имеют право на ведение упрощенного бухгалтерского учета.

Ретроспективный переход

Рекомендация Р-97/2018-КпР «Первое применение ФСБУ 25/2018» устанавливает следующий порядок ретроспективного перехода на данный стандарт:

1. Признать величину обязательства по аренде на дату начала применения стандарта. Для этого следует по каждому договору посчитать, каким было бы это обязательство по аренде, если бы ФСБУ 25/2018 действовал всегда. Рассчитанное обязательство по аренде нужно признать проводкой Д 01 К 76.

2. Начислить амортизацию ППА за период аренды, предшествующий началу применения стандарта. Нужно определить, каким был бы ППА в момент его признания и рассчитать амортизацию до 1 января 2022 года. Сумму амортизации отразить проводкой Д 01 К 02.

3. Довести стоимость ППА до его фактической стоимости на дату предоставления предмета аренды с отнесением разницы на нераспределенную прибыль. В зависимости от того, какая величина окажется больше, здесь будет одна из двух проводок: Д 01 К 84 или Д 84 К 01.

Пример 1.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Это не справедливая стоимость предмета аренды, а просто некая оценка, по которой, как правило, до 2022 года арендатор у себя принимал предмет аренды на забалансовый учет.

Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2022 года организация начинает ретроспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

01.01.2021

Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды в оценке, установленной договором.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год по старой методике учета.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

01.01.2022

Чтобы рассчитать обязательство по аренде на 01.01.2021, сначала определим ППА. Оно будет равно дисконтированной сумме арендных платежей. Для простоты будем считать, что обязательство по аренде равно ППА. На практике это может быть и не так: в стоимость ППА может входить еще, например, величина ликвидационных оценочных обязательств.

ППА на 01.01.2021 = 2 283 225 руб.

Проценты по ОА за 2021 год = 2 283 225 руб. * 0,15 = 342 484 руб.

ОА на 01.01.2022 = 2 283 225 руб. + 342 484 руб. – 1 000 000 руб. = 1 625 709 руб.

Амортизация ППА за 2021 год (линейный способ, ликвидационная стоимость равна нулю) = 761 075 руб.

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды.

Д 01 К 76 1 625 709 руб. — отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта.

Д 01 К 02 761 075 руб. — отражена амортизация ППА за 2021 год.

Д 84 К 01 103 559 руб. — стоимость ППА скорректирована до его первоначальной оценки. Из «самолетиков» видно, как получена сумма 103 559 рублей. Это разница между первоначальной оценкой ППА, величиной обязательства по аренде на дату начала применения стандарта и начисленной амортизацией

$2\,283\,225 \text{ руб.} - 1\,625\,709 \text{ руб.} - 761\,075 \text{ руб.} = 103\,559 \text{ руб.}$

Корректировки входящих остатков отражаются в бухгалтерской отчетности за 2022 год. При этом бухгалтерский баланс на конец 2021 года не меняется. Корректировки вносятся только в величину входящих остатков на начало 2022 года в отчетности за 2022 год. В этом смысл ретроспективного пересчета — привести оценки внутри одной отчетности к сопоставимым величинам.

Корректировки баланса:

1. В активе внутри статьи «основные средства» появляется сумма ППА — 1 522 тыс. руб. Это балансовая стоимость ППА за вычетом его амортизации.

2. В пассиве обязательства по аренде возникают сразу в двух статьях. Дело в том, что обязательства по аренде делятся на две части: на краткосрочную составляющую, которую нужно будет погасить в течение ближайшего года, и на долгосрочные обязательства, которые нужно будет погасить в течение двух лет. Долгосрочное обязательство по аренде в четвертом разделе в сумме 756 тыс. руб. — это дисконтированный эквивалент 1 млн. рублей, который нужно будет отдать арендодателю в 2024 году. Краткосрочное обязательство в пятом разделе в сумме 870 тыс. руб. — это эквивалент 1 млн. рублей, которые нужно будет отдать в конце 2023 года.

3. Нераспределенная прибыль корректируется в сторону уменьшения на 104 тыс. руб. Это разница в оценке ППА и обязательства по аренде, которая отражена проводкой Д 84 К 01. Корректировки отчета о финансовых результатах:

1. Себестоимость продаж увеличивается на 762 тыс. руб. — это сумма начисленной амортизации.

2. Управленческие расходы уменьшаются на 1 млн. рублей. Дело в том, что если бы организация использовала ФСБУ 25/2018 уже в 2021 году, у нее не было бы 1 млн. рублей управленческих расходов в виде арендного платежа.

3. Из-за этих двух корректировок валовая прибыль и прибыль от продаж увеличиваются на 238 тыс. руб. (1000 тыс. руб. — 762 тыс. руб.).

4. Появляются проценты к уплате 342 тыс. руб., которые начислены по обязательству по аренде.

5. В итоге прибыль до налогообложения уменьшилась на 104 тыс. руб. (238 тыс. руб. — 342 тыс. руб.). Эта разница отразилась в балансе, как уменьшение нераспределенной прибыли.

Квазиперспективный переход

В соответствии с п. 50 ФСБУ 25/2018 для арендаторов установлен следующий альтернативный порядок перехода:

Оценить справедливую стоимость ППА на 31.12.2021.

Оценить стоимость обязательства по аренде на 31.12.2021 как приведенную стоимость остающихся арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях.

Признать ППА и обязательство по аренде на 31.12.2021: Д 01 К 76. По умолчанию справедливая стоимость ППА равна обязательству по аренде. Если в стоимости ППА были и другие составляющие — равенство не выполняется, и потребуется четвертый шаг.

Списать разницу между оценками ППА и обязательства по аренде на нераспределенную прибыль: Д 01 К 84 или Д 84 К 76.

Рассмотрим на примере той же организации квазиперспективный переход на ФСБУ 25/2018. Причем сразу в двух вариациях: без выкупа предмета аренды и с выкупом. В этих

случаях учет будет строиться по-разному: если выкупа нет, то оценки ППА и обязательства по аренде, скорее всего, совпадут, а если выкуп есть — скорее всего, не совпадут.

Аренда без выкупа

Пример 2.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2022 года организация начинает квазиперспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

01.01.2021

Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

Величина обязательства по аренде равна дисконтированной величине двух оставшихся платежей. Величину ППА совпадает с ней.

ППА на 31.12.2021 = 1 625 709 руб.

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды.

Д 01 К 76 1 625 709 руб. — признаны ППА и обязательство по аренде.

Аренда с выкупом

Пример 3.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. По окончании срока аренды арендатор обязуется выкупить помещение. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2022 года организация начинает квазиперспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

Справедливая стоимость помещения на 31.12.2021 — 5 000 000 руб. В данном случае нельзя пользоваться оценкой из договора, а следует оценить справедливую стоимость на конкретную дату.

01.01.2021

Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

ППА нужно принять к оценке по справедливой стоимости.

ППА на 31.12.2021 = 5 000 000 руб.

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды

Д 01 К 76 1 625 709 руб. — признаны ППА и обязательство по аренде

Д 01 К 84 3 374 291 руб. — стоимость ППА доведена до справедливой стоимости предмета аренды (5 000 000 руб. – 1 625 709 руб.).

Как перейти на ФСБУ 25/2018 после 2022 года

ФСБУ 25/2018 не предусматривает перехода после 2022 года. Значит, сейчас имеет место бухгалтерская ошибка: бухгалтер не сделал вовремя то, что должен был сделать. Порядок исправления бухгалтерских ошибок установлен ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Он зависит от того, является эта ошибка существенной или несущественной.

Если ошибка не является существенной, то ее в периоде обнаружения необходимо списать на прочие доходы или расходы. Так может быть, например, если стоимость объектов учета аренды очень мала по сравнению со стоимостью других внеоборотных активов.

Существенную ошибку необходимо списать на нераспределенную прибыль или непокрытый убыток в месяце обнаружения. При этом нужно пересчитать сравнительные показатели за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий год. Подход здесь такой же, как при ретроспективном переходе на ФСБУ 25/2018. Пример 4.

01.01.2021 организация берет в аренду офисное помещение на 3 года. Оценка помещения в договоре — 10 000 000 руб. Арендная плата — 1 000 000 руб. в год, уплачивается 31.12.2021, 31.12.2022 и 31.12.2023. С 2023 года организация начинает ретроспективно применять ФСБУ 25/2018. Ставка дисконтирования — 15%, определена, исходя из процента по кредиту на сопоставимый срок.

01.01.2021

Д 001 10 000 000 руб. — принят на забалансовый учет предмет аренды.

31.12.2021

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2021 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2021 год.

31.12.2022

Д 26 К 76 1 000 000 руб. — начислена арендная плата за 2022 год.

Д 76 К 51 1 000 000 руб. — уплачена арендная плата за 2022 год.

Здесь операции за 2022 год такие же, как за 2021 год — это старый порядок учета аренды, который ошибочно был продлен еще на год.

Расчет корректировок за 2021 год

ППА на 01.01.2021 = 2 283 225 руб.

Проценты по ОА за 2021 год = 2 283 225 руб. * 0,15 = 342 484 руб.

Амортизация ППА за 2021 год = 761 075 руб.

Расчет корректировок за 2022 год

ОА на 01.01.2022 = 2 283 225 руб. + 342 484 руб. – 1 000 000 руб. = 1 625 709 руб.

Проценты по ОА за 2022 год = 1 625 709 руб. * 0,15 = 243 856 руб.

ОА на 01.01.2023 = 1 625 709 руб. + 243 856 руб. – 1 000 000 руб. = 869 565 руб.

ППА на 01.01.2022 = 2 283 225 руб.

Амортизация ППА за 2022 год = 761 075 руб.

01.01.2023

К 001 10 000 000 руб. — списан с забалансового учета предмет аренды.

Д 01 К 76 869 565 руб. — отражено обязательство по аренде на дату начала применения стандарта.

Д 01 К 02 1 522 150 руб. — отражена амортизация ППА за 2021–2022 годы (761 075 руб. + 761 075 руб.).

Д 84 К 01 108 409 руб. — стоимость ППА скорректирована до его первоначальной оценки (2 283 225 руб. – 869 565 руб. – 1 522 150 руб.).

Из «самолетиков» видно, как получена корректировка. Суммы, связанные с объектами учета аренды, рассчитаны как если бы они с 2021 года сразу бы учитывались в правильном порядке. Корректировки исправили ошибку в бухгалтерском учете.

Рассмотрим корректировки бухгалтерской отчетности, начиная с отчета о финансовых результатах. Здесь самый ранний представленный год — это 2022, поэтому корректировки более ранних периодов учтены в нем.

1. Себестоимость продаж увеличивается на 761 тыс. руб. — это сумма начисленной амортизации. Управленческие расходы уменьшаются на 1 млн. рублей — это арендный платеж.

2. Валовая прибыль и прибыль от продаж увеличиваются на 239 тыс. руб. (1000 тыс. руб. – 761 тыс. руб.).

3. Появляются проценты к уплате в сумме 244 тыс. руб. Это проценты, начисленные в 2022 году по обязательству по аренде.

4. В итоге возникает уменьшение прибыли на 5 тыс. руб. (239 тыс. руб. – 244 тыс. руб.). В бухгалтерском балансе корректировки вносятся как в 2021, так и в 2022 год, так как наиболее ранняя из дат в балансе за 2023 год – это 31.12.2021.

Корректировки на 31.12.2021:

1. В активе увеличивается стоимость основных средств на 1522 тыс. руб. Это разница между фактической стоимостью ППА на дату признания и суммой начисленной по нему амортизации.

2. В пассиве появляются долгосрочное и краткосрочное обязательства по приведенной стоимости, потому что на конец 2021 года 1 млн руб. нужно будет заплатить в 2022 году и еще 1 млн руб. — в 2023 году.

3. Также в пассиве появились 104 тыс. руб. нераспределенной прибыли.

Корректировки на 31.12.2022:

1. В активе появилась разница между предыдущей оценкой ППА и суммой начисленной амортизации за 2022 год — 761 тыс. руб.

2. В пассиве остается только краткосрочное обязательство по аренде — это последний 1 млн руб., который нужно будет заплатить в 2023 году.

3. Кроме того, в пассиве появляется корректировка нераспределенной прибыли в сумме 109 млн руб. Из них 104 млн руб. — переход из корректировки баланса прошлого периода, и еще 5 тыс. руб. «перетекли» из корректировки отчета о финансовых результатах.

5. Учебно-методическое обеспечение самостоятельной работы слушателей по модулю

Вопросы для самостоятельной подготовки слушателей к занятиям

1. Как выбрать и отразить в учетной политике способ перехода на ФСБУ 25/2018?
2. Как определить стоимость прав пользования активами и обязательств по аренде при ретроспективном переходе на ФСБУ 25/2018?
3. Как определить стоимость прав пользования активами и обязательств по аренде при квазиперспективном переходе на ФСБУ 25/2018?
4. Как перейти на ФСБУ 25/2018 после 2022 года?

Методические указания к самостоятельной работе по освоению модуля

Самостоятельная работа слушателей заключается в изучении основной литературы, изучения дополнительных материалов (презентации к лекции и текстового резюме) и подготовке к прохождению обязательного тестирования по модулю.

6. Фонд оценочных средств для проведения текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации по модулю

Промежуточная аттестация проводится в форме тестирования по каждой теме модуля. Критерии оценки уровня освоения темы:

- оценки «зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно на 3 и более из 5 вопросов теста;
- оценки «не зачтено» заслуживает обучающийся, ответивший верно менее, чем на 3 из 5 вопросов теста.

Критерии оценки уровня освоения модуля:

- все тесты по темам сданы на оценку «зачтено».

Пример теста для промежуточной аттестации

1. Как арендодателю нужно отражать последствия изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018?

- Перспективно
- Ретроспективно
- Перспективно с единовременными корректировками
- Ретроспективно с единовременными корректировками

2. Нужно ли пересчитывать показатели прошлых периодов в бухгалтерской отчетности при ретроспективном переходе на ФСБУ 25/2018?

- Нужно, в отчетности за соответствующие годы
- Нужно, в отчетности за год, в котором произошел переход
- Нужно, в отчетности за соответствующие годы и за год, в котором произошел переход
- Не нужно

3. Кто имеет право применять ФСБУ 25/2018 перспективно с единовременными корректировками?

- Арендаторы
- Арендодатели
- Арендаторы и арендодатели
- Никто

4. Если ФСБУ 25/2018 перспективно с единовременными корректировками, то на какую дату осуществляются эти корректировки?

- На конец года, предшествующего началу применения стандарта
- На начало года применения стандарта
- На конец года применения стандарта
- На усмотрение организации

5. Как отразить в бухгалтерском учете начало применения ФСБУ 25/2018 после 2022 года, если арендные операции были до 2022 года?

- Как ретроспективный переход
- Как перспективный переход
- Как бухгалтерскую ошибку
- Как изменение оценочных значений

7. Учебно-методическое и информационное обеспечение модуля

1. Смирнова, С. А. ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" и МСФО (IFRS)16 "Аренда". Учет аренды и лизинга по новым правилам : учебное пособие / С. А. Смирнова. — Москва : Дашков и К, 2023. — 254 с. — ISBN 978-5-394-05304-7. — Текст : электронный

// Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/315998>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

2. Сотникова, Л. В. Национальные стандарты финансовой отчетности, адекватные международным стандартам финансовой отчетности : учебник / Л. В. Сотникова. — Москва : Прометей, 2022. — 732 с. — ISBN 978-5-00172-254-0. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/220829>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

3. Терещенко, В. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / В. С. Терещенко. — Донецк : ДонНУЭТ имени Туган-Барановского, 2021. — 252 с. — Текст : электронный // Лань : электронно-библиотечная система. — URL: <https://e.lanbook.com/book/323024>. — Режим доступа: для авториз. пользователей.

ПРОГРАММА ИТОГОВОЙ АТТЕСТАЦИИ

**По Дополнительной профессиональной программе повышения
квалификации
«ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»:
как применять самый сложный стандарт»**

1. Цель и задачи итоговой аттестации

Целью освоения модуля «Что регулирует ФСБУ 25/2018» является формирование компетенций, необходимых для выполнения функций бухгалтерского учета аренды.

Слушатель, освоивший программу повышения квалификации, должен:

знать:

- законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете аренды;
- практику применения законодательства Российской Федерации по вопросам денежного измерения объектов бухгалтерского учета аренды;
- компьютерные программы для ведения бухгалтерского учета аренды.

уметь:

- вести регистрацию и накопление данных по аренде посредством двойной записи;
- применять правила стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета аренды, способы начисления амортизации, принятые в учетной политике экономического субъекта;
- определять (разрабатывать) способы ведения бухгалтерского учета и формировать учетную политику экономического субъекта в части учета аренды;
- оценивать возможные последствия изменений в учетной политике экономического субъекта в части бухгалтерского учета аренды, в том числе их влияние на его дальнейшую деятельность;
- формировать в соответствии с установленными правилами числовые показатели в отчетах, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности при централизованном и децентрализованном ведении бухгалтерского учета аренды;
- пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета аренды.

2. Формы и объем итоговой аттестации

Итоговое аттестационное испытание проводится в форме тестирования на 5-й день календарного учебного графика. Объем итоговой аттестации – 3 академических часа.

3. Общие требования к итоговым аттестационным испытаниям

Итоговое аттестационное испытание проводится в форме тестирования, включающего в себя ответы на 9 тестовых заданий.

4. Процедура проведения итоговых аттестационных испытаний

Итоговое аттестационное испытание проводится в форме тестирования. К итоговому тестированию допускаются лица, завершившие обучение по программе и имеющие положительные результаты промежуточной аттестации, предусмотренной учебным планом.

Каждое тестовое задание предполагает несколько вариантов ответов на вопрос. Для ответов на тестовые задания слушателям отводится 3 академических часа.

Слушателям, не прошедшим итоговую аттестацию по уважительной причине, должна быть предоставлена возможность пройти итоговую аттестацию без отчисления из организации, в соответствии с медицинским заключением или другим документом, предъявленным слушателем, или с восстановлением на дату проведения итоговой аттестации.

Пример теста итоговой аттестации

1. Что из перечисленного не входит в арендные платежи?

- Переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок
- Оценочные обязательства по предстоящему демонтажу объекта аренды
- Платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды
- Платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды

2. Что из перечисленного является критерием признания объектов учета аренды

- Арендатор имеет право выкупа предмета аренды в конце срока действия договора
- Арендодатель передает арендатору на баланс предмет аренды
- Арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок
- Арендатор несет риски утраты предмета аренды в течение срока действия договора

3. Какие организации не применяют ФСБУ 25/2018?

- Коммерческие организации
- Некоммерческие организации
- Кредитные и финансовые организации
- Организации бюджетной сферы

4. Какие документы в области регулирования бухгалтерского учета раскрывают практику применения отдельных положений ФСБУ 25/2018?

- Методические указания по бухгалтерскому учету аренды
- Международные стандарты финансовой отчетности
- Рекомендации в области бухгалтерского учета аренды
- Налоговый кодекс Российской Федерации

5. Как арендодателю нужно отражать последствия изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 25/2018?

- Перспективно
- Ретроспективно
- Перспективно с единовременными корректировками

- ретроспективно с единовременными корректировками

6. Нужно ли пересчитывать показатели прошлых периодов в бухгалтерской отчетности при ретроспективном переходе на ФСБУ 25/2018?

- Нужно, в отчетности за соответствующие годы

- Нужно, в отчетности за соответствующие годы и за год, в котором произошел переход

- Не нужно

- Нужно, в отчетности за год, в котором произошел переход

7. Кто имеет право применять ФСБУ 25/2018 перспективно с единовременными корректировками?

-Никто

- арендаторы

- арендодатели

-арендаторы и арендодатели

8. Если ФСБУ 25/2018 перспективно с единовременными корректировками, то на какую дату осуществляются эти корректировки?

- На конец года применения стандарта

- На усмотрение организации

- На конец года, предшествующего началу применения стандарта

- На начало года применения стандарта

9. Как отразить в бухгалтерском учете начало применения ФСБУ 25/2018 после 2022 года, если арендные операции были до 2022 года?

- Как изменение оценочных значений

- Как перспективный переход

- Как ретроспективный переход

- Как бухгалтерскую ошибку