

Объединённая Лизинговая Ассоциация (ОЛА)/Комитет по бухгалтерскому и налоговому учету

Текст поправок в ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

№	Текст, к которому предлагается поправка	Содержание поправки	Новая редакция текста законопроекта с предлагаемой поправкой	Примечание
1	2	3	4	
1.	По тексту ФСБУ 25/2018	Приведение понятийного аппарата, используемого в ФСБУ 25/2018, в соответствие с МСФО (IFRS) 16. Замена по тексту документа понятия "Дата предоставления предмета аренды арендатору" на "Дата начала аренды"		В ФСБУ 25/2018 и в МСФО (IFRS) 16 разными терминами описывается начало аренды. В ФСБУ 25/2018 - "Дата предоставления предмета аренды арендатору", а МСФО (IFRS) 16 - "Дата начала аренды"(см. п.22, 23, 26,27, 36,38,39,... 66.67,68, 79,71,..).Эти два термина имеют разное смысловое значение. По технологическому процессу реализации аренды Акт передачи предмета аренды на производственную площадку арендатора ("Дата предоставления предмета аренды арендатору") предшествует Акту начала аренды ("Дата начала аренды") во всех случаях, если требуется доведение предмета аренды до состояния пригодного к эксплуатации. Например, автоматическая линия в ящиках передана на производственную площадку арендатора, где подрядчик осуществляет монтаж и пуско-наладочные работы. Затем составляется Акт приема-передачи в аренду. Различия в терминологии, используемой в ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16 порождают целый ряд проблем

				практического характера с определением временной точки начала аренды у арендатора и арендодателя, с оформлением первичных документов, с отражением в бухгалтерском учете «признания и оценки» актива...
1.1.	<u>Пункт 6</u> , первый абзац «Классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором (далее - дата предоставления предмета аренды), или дату заключения договора аренды.»	Заменить выражение «дата предоставления предмета аренды» на « дата начала аренды »	Классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором (далее - дата начала аренды), или дату заключения договора аренды.	
1.2.	<u>Пункт 9</u> , третий абзац «Течение срока аренды начинается с даты предоставления предмета аренды .»	Заменить выражение «с даты предоставления предмета аренды» на «с даты начала аренды »	Течение срока аренды начинается с даты начала аренды.	
1.3.	<u>Пункт 10</u> , первый абзац «Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом.»	Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на « на дату начала аренды »	Арендатор признает предмет аренды на дату начала аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом	

1.4.	<u>Пункт 11</u> , «а) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;»	Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на « на дату начала аренды »	А) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату начала аренды;	
1.5.	<u>Пункт 13</u> «б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;»	Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на « на дату начала аренды »	б) арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды или до такой даты;	
1.6.	<u>Пункт 26</u> , «в) на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;»	Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на « на дату начала аренды »	в) на дату начала аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;	
1.7.	<u>Пункт 32</u> , первый абзац: «В случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды.»	Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на « на дату начала аренды »	В случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату начала аренды.	
1.8.	<u>Пункт 33</u> , второй абзац: «Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке, при использовании	Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на « на дату начала аренды »	Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду	

	<p>которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.</p>		<p>на дату начала аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.</p>	
1.9.	<p><u>Пункт 34</u>, первый абзац: «Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, за исключением случая, указанного в пункте 35 настоящего Стандарта. Справедливая стоимость предмета аренды включается арендодателем в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды с отнесением указанной стоимости на расчеты с ...»</p>	<p>Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на «на дату начала аренды»</p>	<p>Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, за исключением случая, указанного в пункте 35 настоящего Стандарта. Справедливая стоимость предмета аренды включается арендодателем в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату начала аренды с отнесением указанной стоимости на расчеты с ...</p>	
1.10.	<p><u>Пункт 35</u>, первый абзац: «В случае если предмет неоперационной (финансовой) аренды перед началом аренды отражался в бухгалтерском учете</p>	<p>Заменить выражение «на дату предоставления предмета аренды» на «на дату начала аренды»</p>	<p>В случае если предмет неоперационной (финансовой) аренды перед началом аренды отражался в бухгалтерском учете арендодателя в качестве запасов (готовой продукции,</p>	

	арендодателя в качестве запасов (готовой продукции, товаров), арендодатель на дату предоставления предмета аренды:...»		товаров), арендодатель на дату начала аренды:...	
2	<u>Пункт 5.</u> В целях настоящего Стандарта объекты бухгалтерского учета классифицируются как объекты учета аренды при единовременном выполнении следующих условий: ...	Вставить в пункт 5 перед первым абзацем новый абзац следующего содержания: " В момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, применяя МСФО (IFRS) 16 "Аренда", пункты 12-17; В32 - В33. При оценке, является ли выделенный компонент арендой, используются положения МСФО (IFRS) 16 "Аренда", пункты В13-В31. При квалификации операции продажи с обратной арендой применяется МСФО (IFRS) 16 "Аренда", пункты 98-103. " Первый абзац пункта 5 после слов «В целях настоящего Стандарта объекты бухгалтерского учета» вставить « арендной компоненты »	В момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, применяя МСФО (IFRS) 16 "Аренда", пункты 12-17; В32 - В33. При оценке, является ли выделенный компонент арендой, рекомендуется пользоваться МСФО (IFRS) 16 "Аренда", пунктами В13-В31. При квалификации операции продажи с обратной арендой используется МСФО (IFRS) 16 "Аренда", пункты 98-103. В целях настоящего Стандарта объекты бухгалтерского учета арендной компоненты классифицируются как объекты учета аренды при единовременном выполнении следующих условий:...	1) В Стандарте отсутствует упоминание о делении договора аренды на арендный и неарендный компоненты, которые широко присутствуют в практикуемых арендных договорах и рассматриваются в МСФО (IFRS)16 2) В Стандарте не уделено должное внимание правилам вычленения договора аренды из всей совокупности иных видов договорных отношений. МСФО (IFRS) 16 делает на этом акцент. 3) В Стандарте отсутствуют правила оценки «передачи рисков и экономических выгод» арендодателем арендатору на дату начала аренды. В тоже время МСФО (IFRS)16 обращает на это особое внимание. Представляется целесообразным урегулировать эти вопросы путем отсылки на соответствующие положения МСФО (IFRS) 16 «Аренда».
3	<u>Пункт 6.</u> Классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат:	В пункт 6 вставить первым абзацем: « Дата начала аренды - дата, на которую арендодатель делает базовый актив	Дата начала аренды - дата, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором.	Предлагаемая вставка взята из МСФО (IFRS) 16, Приложение А, определение термина «Дата начала аренды». В ФСБУ 25/2018 отсутствует четкое определение одного из определяющих понятий аренды

	<p>дату, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором (далее - дата предоставления предмета аренды), или дату заключения договора аренды.</p> <p>Классификация объектов учета аренды пересматривается при изменении соответствующего договора аренды.</p>	<p>доступным для использования арендатором» Первое предложение пункта 6 представить в следующей редакции: «Классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату начала аренды или дату заключения договора аренды.» Второй абзац пункта 6 представить в следующей редакции: «Классификация объектов учета аренды пересматривается при изменении условий договора аренды.</p>	<p>Классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату начала аренды или дату заключения договора аренды.</p> <p>Классификация объектов учета аренды пересматривается при изменении условий договора аренды.</p>	<p>– дата начала аренды. На практике возникают коллизии из-за разного толкования положения ФСБУ 25/2018, пункт 6, не соответствующего четкому, однозначно понимаемому термину, данному в МСФО (IFRS) 16.</p> <p>Корректировка второго абзаца пункта 6 вызвана необходимостью приведения его смыслового содержания в соответствие с МСФО (IFRS) 16, пункт 11: «Организация проводит повторную оценку того, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, только в случае изменения условий данного договора.»</p>
4	<p><u>Пункт 8.</u> Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 16 "Аренда" <1> и другими Международными стандартами финансовой отчетности и Разъяснениями Международных стандартов финансовой отчетности, принимаемыми Фондом</p>	<p>В п.8 первое предложение изложить в следующей редакции «Для целей настоящего стандарта арендные ситуации неурегулированные данным стандартом, в том числе и регулируются в порядке, справедливая стоимость, регулируются в порядке, предусмотренном....</p>	<p>8. Для целей настоящего Стандарта арендные ситуации неурегулированные данным стандартом, в том числе и регулируются в порядке, справедливая стоимость, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 16 "Аренда" <1> и другими Международными стандартами финансовой отчетности и Разъяснениями Международных стандартов финансовой отчетности,</p>	<p>ФСБУ 25/2018 не рассматривает значительное количество вопросов учета, которые существуют на практике и отражены в МСФО (IFRS) 16. С целью дополнения ФСБУ 25/2018 недостающей информацией предлагается в документ включить ссылку на МСФО (IFRS) 16, позволяющую использовать положения МСФО (IFRS) 16 для регулирования не только определения справедливой стоимости, но и иных неурегулированных вопросов в ФСБУ 25/2018</p>

	Международных стандартов финансовой отчетности, введенными в действие на территории Российской Федерации, в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.		принимаемыми Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, введенными в действие на территории Российской Федерации, в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.	
5	<p><u>Пункт 9.</u></p> <p>Срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей.</p> <p>Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при первоначальном определении срока аренды (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким</p>	<p>В конце пункта 9 добавить новый абзац: «При определении срока аренды необходимо принимать во внимание наличие достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды, уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению экономического стимула для продления или прекращения аренды, в том числе прошлую практику организации в отношении периода, в течение которого обычно используются определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики»</p>	<p>Срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей.</p> <p>Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при первоначальном определении срока аренды (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.</p>	<p>В МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предусмотрены специальные положения по определению срока аренды (пункты B34 - B41). Однако подобные нормы отсутствуют в ФСБУ 25/2018.</p> <p>В Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год (приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 N 07-04-09/2185) даны разъяснения по определению срока аренды для целей бухгалтерского учета.</p> <p>Вместе с тем, рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе (п. 8 ст. 21 Закона «О бухгалтерском учете»). В силу отмеченного считаем целесообразным внести в пункт 9 дополнительный абзац, уточняющие порядок определения срока аренды</p>

	<p>пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений. Течение срока аренды начинается с даты предоставления предмета аренды.</p>		<p>При определении срока аренды необходимо принимать во внимание наличие достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды, уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению экономического стимула для продления или прекращения аренды, в том числе прошлую практику организации в отношении периода, в течение которого обычно используются определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики.</p> <p>Течение срока аренды начинается с даты начала аренды.</p>	
6	<p><u>Пункт 19.</u> Величина начисляемых процентов определяется как <i>произведение</i> обязательства</p>	<p>В пункте 19 первое предложение изложить в следующей редакции: «19. Величина начисляемых процентов в каждом периоде в</p>	<p>«19. Величина начисляемых процентов в каждом периоде в течение срока аренды определяется методом эффективной процентной</p>	<p>В п. 19 ФСБУ 25/2018 описывается формула расчета величины начисляемых процентов как произведение обязательства по аренде.... и процентной ставки. Эта формула не соответствует формуле</p>

	<p>по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки, определенной в соответствии с пунктом 15 настоящего Стандарта. Периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат.</p>	<p>течение срока аренды определяется методом эффективной процентной ставки исходя из размера обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки за этот же период, определенной в соответствии с пунктом 15 настоящего Стандарта.</p>	<p>ставки исходя из размера обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки за этот же период, определенной в соответствии с пунктом 15 настоящего Стандарта. Периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат.»</p>	<p>расчета процентов с использованием эффективной ставки (ставки дисконтирования). Предлагается в пункте 19 уйти от попытки описания формулы и перейти к представлению исходных данных для проведения расчета.</p>
7	<p><u>Пункт 37.</u> 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, <u>умножается</u> на процентную ставку за такой период, определенную в соответствии с пунктом 33 Настоящего Стандарта.</p>	<p>Пункт 37 изложить в следующей редакции: «Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду методом эффективной процентной ставки, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены. Величина начисляемых процентов в каждом периоде в течение срока аренды определяется исходя из размера чистой стоимости инвестиции в аренду на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки за такой период, определенной в соответствии с</p>	<p>«37. Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду методом эффективной процентной ставки, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены. Величина начисляемых процентов в каждом периоде в течение срока аренды определяется исходя из размера чистой стоимости инвестиции в аренду на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки за такой период, определенной в соответствии с пунктом 33 Настоящего Стандарта.»</p>	<p>В п. 37 ФСБУ 25/2018 описывается формула расчета величины начисляемых процентов как произведение чистой стоимости инвестиции в аренду... умножается на процентные ставки, которая не соответствует формуле расчета процентов с использованием эффективной ставки (ставки дисконтирования). Предлагается в пункте 37 уйти от попытки описания формулы и перейти к представлению исходных данных для проведения расчета.</p>

		пунктом 33 Настоящего Стандарта.»		
8	<p>Пункт 13. Право пользования активом признается по фактической стоимости. Фактическая стоимость права пользования активом включает:</p> <p>а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;</p> <p>б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты;</p> <p>в) затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;</p> <p>г) величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого</p>	<p>Пункт 13, подпункт «б» изложить в следующей редакции:</p> <p>б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде;</p> <p>Пункт 13, подпункт «г» изложить в следующей редакции:</p> <p>«г) оценка затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении предмета аренды, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении предмета аренды до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов. Обязанность арендатора в отношении таких затрат возникает либо на дату начала аренды, либо вследствие использования предмета аренды в течение определенного периода.»</p>	<p>п.13. Право пользования активом признается по фактической стоимости. Фактическая стоимость права пользования активом включает:</p> <p>а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;</p> <p>б) арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде;</p> <p>в) любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором</p> <p>г) оценка затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении предмета аренды, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении предмета аренды до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для</p>	<p>Приведение текста ФСБУ в соответствие с п.24 МСФО (IFRS) 16: «Первоначальная стоимость актива в форме права пользования должна включать в себя следующее:</p> <p>(а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;</p> <p>(б) арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде»</p> <p>(с) любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; и</p> <p>(d) оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов. Обязанность арендатора в отношении таких затрат возникает либо на дату начала аренды, либо вследствие использования базового актива в течение определенного периода.»</p>

	<p>договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.</p>		<p>производства запасов. Обязанность арендатора в отношении таких затрат возникает либо на дату начала аренды, либо вследствие использования предмета аренды в течение определенного периода.</p>	
9	<p><u>Пункт 17.</u> Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации, за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются.</p>	<p>Исключить слова «..., за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются». Добавить предложение : «Не подлежит амортизации право пользования активом, которое отражается в порядке, предусмотренном для учета инвестиционной недвижимости, учитываемой по переоцененной стоимости»</p>	<p>п. 17 Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации. Не подлежит амортизации право пользования активом, которое отражается в порядке, предусмотренном для учета инвестиционной недвижимости, учитываемой по переоцененной стоимости</p>	<p>IFRS 16 «Аренда» не предусматривает исключения в отношении амортизации актива в форме права пользования в отношении неамортизируемых активов (например, право пользования земельным участком может амортизироваться, в отличие от земли, стоимость которой не подлежит амортизации), но содержит специальную норму в отношении инвестиционной недвижимости (п. 34 МСФО 16): «Если арендатор применяет модель учета по справедливой стоимости в МСФО (IAS) 40 "Инвестиционная недвижимость" в отношении инвестиционной недвижимости, арендатор также должен применять данную модель учета по справедливой стоимости в отношении активов в форме права пользования, которые удовлетворяют определению инвестиционной недвижимости в МСФО (IAS) 40.». Так как согласно п.28 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости, не подлежит амортизации, то и право пользования</p>

				инвестиционной недвижимостью, учитываемой по модели переоцененной (справедливой) стоимости, не подлежит амортизации..
10	<p><u>Пункт 25.</u> Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды. Соблюдением указанного условия является любое из следующих обстоятельств:</p>	<p>В первом абзаце п. 25 ФСБУ 25/2018 последнее предложение изложить в редакции «Соблюдением указанного условия обычно является любое из следующих обстоятельств:»</p>	<p>25. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды. Соблюдением указанного условия обычно является любое из следующих обстоятельств:</p>	<p>Текущая формулировка п. 25 ФСБУ 25/2018 «Соблюдением указанного условия является любое из следующих обстоятельств:» противоречит пунктам 63, 65 Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 16 "Аренда"¹ В п. 63 говорится, что «перечисленные обстоятельства обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой», При этом в п. 65 указано, что «если прочие факторы явно свидетельствуют об отсутствии передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом, аренда классифицируется как операционная аренда». Таким образом, не всегда наличие одного из обстоятельств, указанных в п. 25 ФСБУ 25/2018 приводит к классификации аренды как неоперационной (финансовой).</p>
11	<p><u>Пункт 26.</u> Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если экономические выгоды и риски, обусловленные</p>	<p>В первом абзаце п. 26 ФСБУ 25/2018 последнее предложение изложить в редакции «Соблюдением указанного условия может являться любое из следующих обстоятельств:»</p>	<p>26. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на</p>	<p>Не всегда по наличию одного условия договор может быть однозначно классифицирован в операционную аренду. Например, договор может содержать одновременно обстоятельства, указанные в п. 25 ФСБУ 25/2018 и обстоятельства, указанные в п. 26 ФСБУ 25/2018. При этом, пункты 63 и 65 МСФО (IFRS) 16 говорят о</p>

¹ Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11 июля 2016 N 111н

	<p>правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель. Соблюдением указанного условия является любое из следующих обстоятельств:</p>		<p>предмет аренды, несет арендодатель. Соблюдением указанного условия может являться любое из следующих обстоятельств:</p>	<p>том, классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора и что примеры и признаки, указанные в пунктах 63 - 64, не всегда позволяют сделать однозначный вывод.</p>
12	<p><u>Пункт 27.</u> Объекты учета субаренды классифицируются арендатором (промежуточным арендодателем) исходя из соответствующих условий договора аренды. При этом если арендатор (промежуточный арендодатель) применяет пункт 14 настоящего Стандарта, то соответствующие объекты учета субаренды классифицируются как объекты учета операционной аренды.</p>	<p>В пункте 27 второе предложение изложить в следующей редакции: «При этом если арендатор (промежуточный арендодатель) применяет абзац 2 пункта 14 настоящего Стандарта, то соответствующие объекты учета субаренды классифицируются как объекты учета операционной аренды.</p>	<p>Объекты учета субаренды классифицируются арендатором (промежуточным арендодателем) исходя из соответствующих условий договора аренды. При этом если арендатор (промежуточный арендодатель) применяет абзац 2 пункта 14 настоящего Стандарта, то соответствующие объекты учета субаренды классифицируются как объекты учета операционной аренды.</p>	<p>В пункте 27 предлагаем уточнить, что объекты учета субаренды классифицируются как объекты учета операционной аренды в том случае, если арендатор (промежуточный арендатор) вправе применять упрощенные способы учета</p>
13	<p><u>Пункт 30.</u> Классификация объекта учета аренды пересматривается в случае изменения договора аренды.</p>	<p>Дополнить пункт 31 в конце новым абзацем: «При изменениях договора аренды, не рассмотренных в статьях 30 и 31,</p>	<p>30. Классификация объекта учета аренды пересматривается в случае изменения договора аренды. Изменения оценочных</p>	<p>ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в пунктах 30, 31 касается вопросов «изменения договоров аренды» у арендодателей, но не раскрывает их</p>

	<p>Изменения оценочных значений или изменения фактов и обстоятельств, не меняющие условия договора аренды, не могут рассматриваться в качестве оснований пересмотра арендодателем классификации объекта учета аренды.</p> <p><u>Пункт 31.</u> При изменении договора аренды объекты бухгалтерского учета учитываются арендодателем в качестве вновь возникших объектов учета аренды с даты вступления в силу указанных изменений в следующих случаях:</p> <p>а) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета операционной аренды;</p> <p>б) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора аренды на дату заключения договора аренды привело бы к</p>	<p>объекты бухгалтерского учета учитываются арендодателем в порядке, предусмотренном в пунктах 79-80 МСФО (IFRS) 16 «Аренда»</p>	<p>значений или изменения фактов и обстоятельств, не меняющие условия договора аренды, не могут рассматриваться в качестве оснований пересмотра арендодателем классификации объекта учета аренды.</p> <p>31. При изменении договора аренды объекты бухгалтерского учета учитываются арендодателем в качестве вновь возникших объектов учета аренды с даты вступления в силу указанных изменений в следующих случаях:</p> <p>а) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета операционной аренды;</p> <p>б) если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета неоперационной (финансовой) аренды, но вступление в силу изменений договора аренды на дату заключения договора аренды</p>	<p>природу и правила отражения в бухгалтерском учете. В то же время МСФО (IFRS) 16 «Аренда» уделяет особое внимание изменениям первоначальных условий договора аренды, называя их термином «модификация», под которым понимаются только изменения, не предусмотренные изначально условиями договора</p>
--	---	--	---	---

	классификации таких объектов в качестве объектов учета операционной аренды.		привело бы к классификации таких объектов в качестве объектов учета операционной аренды. При изменениях договора аренды, не рассмотренных в статьях 30 и 31, объекты бухгалтерского учета учитываются арендодателем в порядке, предусмотренном в пунктах 79-80 МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	
14	<u>Пункт 21.</u> Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются в случаях: изменения условий договора аренды; изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды; изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они	Дополнить пункт 21 в конце новым абзацем: «При изменениях договора аренды, не рассмотренных в настоящем пункте, объекты бухгалтерского учета учитываются арендатором в порядке, предусмотренном в пунктах 39-46 МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	21. Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются в случаях: изменения условий договора аренды; изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды; изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при	В пунктах 21 и 22 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» рассматривает условия изменения договора аренды у арендатора, при которых пересматриваются фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде. Однако, они не затронули все ситуации, особенности встречающиеся на практике и описанные в МСФО (IFRS) 16, в частности в пунктах 39-46.

	<p>учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.</p> <p>Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.</p>		<p>первоначальной оценке обязательства по аренде.</p> <p>Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.</p> <p>При изменениях договора аренды, не рассмотренных в настоящем пункте, объекты бухгалтерского учета учитываются арендатором в порядке, предусмотренном в пунктах 39-46 МСФО (IFRS) 16 «Аренда»</p>	
15	<p><u>Пункт 32.</u> В случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды.</p>	<p>После слов «на дату» дополнить словами «начала аренды и представлять его в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду»</p>	<p>п.32 В случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату начала аренды и представляет его в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду».</p>	<p>Приведение текста ФСБУ в соответствие с п. 67 МСФО (IFRS) 16: «На дату начала аренды арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.» Предложенные изменения делают акцент на «признании и оценке» предмета аренды на дату начала аренды, как едином акте. Предложения также позволяют констатировать,</p>

				основываясь на пункте 67 МСФО (IFRS) 16, что именно на дату начала аренды формируется показатель чистых инвестиций в аренду равный понесенным арендодателем инвестиций в аренду, а не по мере осуществления первоначальных прямых затрат арендодателя, как это диктует пункт 34 ФСБУ 25/2018 в первом предложении: «34. Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, ...»
16	<p><u>Пункт 33.</u> Инвестиция в аренду оценивается в размере ее чистой стоимости.</p> <p>Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду <i>на дату предоставления</i> предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.</p>	<p>Удалить первый абзац</p> <p>Второй абзац изложить в следующей редакции: «Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату начала аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем дополнительных затрат, связанных с процессом заключения договора лизинга, которые не были бы понесены, если бы договор лизинга не был бы заключен</p>	<p>Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату начала аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных дополнительных затрат, связанных с процессом заключения договора лизинга, которые не были бы понесены, если бы договор лизинга не был бы заключен</p> <p>Валовая стоимость инвестиции в аренду определяется как сумма</p>	<p>1) Первое предложение в пункте 34 подлежит исключению в связи с корректировкой пункта 32 ФСБУ 25/2018 (см. корректировку пункта 32)</p> <p>2) В связи с договором аренды арендодатель несет затраты на приобретение предмета аренды или его составных частей, на монтажные работы, на оплату услуг по привлечению клиента и проработку условий договора аренды,... В этой связи чистые инвестиции в аренду на дату начала аренды равны справедливой стоимости предмета аренды плюс не все «понесенные арендодателем затраты в связи с договором аренды», как отмечается в пункте 33, а только те, которые осуществлены, но не входят в понятие справедливой стоимости предмета аренды. К ним относятся дополнительные затраты: оплата агентам</p>

	<p>Валовая стоимость инвестиции в аренду определяется как сумма номинальных величин причитающихся арендодателю будущих арендных платежей по договору аренды и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.</p>		<p>номинальных величин причитающихся арендодателю будущих арендных платежей по договору аренды и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.</p>	<p>по поиску арендаторов и подготовке условий договора, иные затраты арендодателя, которые он понес в связи с осуществлением договора аренда на инвестиционном этапе подготовки предмета аренды к передаче арендатору.</p>
17	<p><u>Пункт 34.</u> Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, за исключением случая, указанного в <u>пункте 35</u> настоящего Стандарта. Справедливая стоимость предмета аренды включаются арендодателем в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды с отнесением указанной стоимости на расчеты с поставщиком (в случае договора лизинга) или с одновременным</p>	<p>Из пункта 34 удалить первое предложение. Второе предложение изложить в следующей редакции: «Разница между справедливой стоимостью предмета аренды и инвестиционными затратами арендодателя на создание предмета аренды, без учета дополнительных затрат по договору аренды, относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду.»</p>	<p>Разница между справедливой стоимостью предмета аренды и инвестиционными затратами арендодателя на создание предмета аренды, без учета дополнительных затрат по договору аренды, относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду</p>	<p>1) В соответствии с положениями пункта 67, 69 МСФО (IFRS) 16 откорректированное содержание первого предложения пункта 34 внесено в предложение по корректировке пункта 32 ФСБУ 25/2018.</p> <p>2) Содержание второго предложения некорректно: *Справедливая стоимость не <u>включается</u> в чистую стоимость инвестиции в аренду... *Справедливая стоимость предмета аренды <u>не относится</u> на расчеты с поставщиком... *Непонятно, между какими показателями «образующаяся при этом разница» относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду.</p>

	<p>списанием переданного в аренду актива (в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов). Образующаяся при этом разница относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду.</p>			
--	--	--	--	--