



## ОБЪЕДИНЕННАЯ ЛИЗИНГОВАЯ АССОЦИАЦИЯ

196084, Санкт-Петербург, Парфеновская ул, д. 12, оф. 606  
тел.: +7 (812) 702-50-52

[ula@assocleasing.ru](mailto:ula@assocleasing.ru) <https://www.assocleasing.ru/>



Утверждено  
Советом ОЛА  
29.04.2025

Утверждено  
Экспертным Советом ОЛА  
по бухгалтерскому и налоговому учету  
18.04.2025

### **ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»**

### **РЕКОМЕНДАЦИЯ ОЛА-ФСБУ-Р10/2025**

### **«Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности об объектах учета аренды»**

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>№ п/п</b>	<b>Наименование</b>	<b>Страница</b>
1	Описание проблемы	3
2	Решение	4
3	Основа для выводов	17
5	Иллюстративный пример	19

## Описание проблемы

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» обязывает раскрывать информацию «... об объектах учета аренды, которая оказывает или способна оказать влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств». При этом стандарт не содержит положений о порядке представления объектов учета аренды в бухгалтерской отчетности, степени их детализации, правил расчета показателей, характеризующих финансовое положение и результаты.

ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» устанавливает состав, содержание и основополагающие принципы составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, где в пункте 5а указано, что отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Пунктом 9 определен минимальный набор показателей, который необходимо показать в балансе, однако в состав которого не входят элементы неоперационной и операционной аренды, включая и показатель «инвестиции в аренду». В тоже время пунктом 10 разрешено раскрыть иные показатели, в частности, «инвестиции в аренду». А пунктом 11 допускается замена показателей из пункта 9 на группу соответствующих показателей, включающую в том числе показатели, предусмотренные пунктом 10. Однако ни одно из названий групп соответствующих показателей не является настолько бесспорным, что включение в эту группу элементов неоперационной и операционной аренды было бы очевидным.

Кроме того, как лизинговой компании, так и арендатору необходимо учитывать положения пунктов 13 и 17 ФСБУ 4/2023, в соответствии с которыми в бухгалтерском балансе в зависимости от срока их обращения или погашения активы представляются как оборотные и внеоборотные, обязательства представляются как краткосрочные и долгосрочные.

Целью настоящей Рекомендации является определение порядка представления объектов учета аренды, позволяющих выполнить требования Федеральных стандартов бухгалтерского учета в части числовых раскрытий операций неоперационной (финансовой) аренды и операционной аренды у арендатора и арендодателя, обеспечить максимальное соответствие качественным характеристикам бухгалтерской (финансовой) отчетности, задекларированным в РСБУ и МСФО.

В Рекомендации рассматривается ситуация, когда арендная деятельность является основной деятельностью лизинговой компании.

При определении места отражения информации в балансе организации и при расчете показателей, представленных в документе, приняты следующие концептуальные принципы:

- a) Учет экономической природы финансовой аренды (лизинга) и операционной аренды;
- b) Представление информации цельно по всему технологическому процессу реализации финансовой аренды (лизинга) и операционной аренды;
- c) Под цельностью представления информации понимается отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности процесса от даты начала вложения инвестиций арендодателя в предмет аренды, до даты завершения возврата вложенных средств как из неоперационной аренды, так и из операционной аренды.

## Решение

1. Настоящая Рекомендация на основании ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» устанавливает состав и содержание информации, раскрываемой в годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности (далее – бухгалтерская отчетность):
  - Бухгалтерский баланс;
  - Отчет о финансовых результатах.
2. Настоящая Рекомендация базируется на законодательстве РФ, относящей операционную аренду и неоперационную (финансовую) аренду к классу арендного вида деятельности.
3. В настоящей рекомендации рассматривается раскрытие информации в Бухгалтерском балансе и Отчете о финансовых результатах об объектах учета договоров:
  - финансовая аренда (лизинга) у арендодателя;
  - операционная аренда у арендодателя;
  - аренда у арендатора (без деления на финансовую аренду и операционную аренду).
4. В поле рассмотрения настоящей Рекомендации входят все этапы деятельности арендодателя/лизингодателя и арендатора/лизингополучателя по реализации договора финансовой аренды и договора операционной аренды, регламентируемые не только ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», но и иными федеральными стандартами бухгалтерского учета и правилами бухгалтерского учета, принятыми в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Учитывая тенденции развития аренды в России, в настоящей рекомендации рассматриваются вопросы раскрытия информации в бухгалтерской отчетности неарендной компоненты договора финансовой аренды и договора операционной аренды.
6. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности лизингодателя об объектах учета финансовой аренды (лизинга).
  - 6.1. Показатели, характеризующие деятельность лизингодателя по финансовой аренде, раскрываемые в Бухгалтерском балансе.
    - 6.1.1. Показатели финансовой аренды (лизинга), отражаемые в статье Прочие внеоборотные активы в разделе Внеоборотные активы Бухгалтерского баланса лизингодателя, представлены в таблице 1.

Показатели финансовой аренды (лизинга)  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе лизингодателя  
в статье *Прочие внеоборотные активы* в разделе *Внеоборотные активы*

Таблица 1

Наименование показателя
<b>АКТИВ</b>
<b>I. Внеоборотные активы</b>
Нематериальные активы
Основные средства
Инвестиционная недвижимость
Финансовые вложения
Отложенные налоговые активы
<b>Прочие внеоборотные активы</b>
в том числе:
<b>Лизинг</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Капитализируемые затраты (инвестиционные затраты) по договорам лизинга до начала лизинга</li> <li>• Чистая инвестиция в лизинг (долгосрочная часть)</li> </ul>
Итого по разделу I

- 1) Показатель «Капитализируемые затраты по договорам лизинга до начала лизинга» характеризует инвестиционные затраты лизингодателя по созданию предмета аренды в период от даты подписания договора финансовой аренды (лизинга) до даты передачи предмета аренды в лизинг. Он может включать в себя следующие статьи:
  - Затраты на приобретение предмета лизинга;
  - Затраты на доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях;
  - Затраты лизинговой компании, понесенные в связи с созданием предмета лизинга;
  - Прочие расходы;
  - Обесценение капитальных вложений;
  - Авансы поставщикам по приобретаемым предметам лизинга;
  - Понесенные затраты лизингодателя в связи с договором лизинга.

Показатель «Капитализируемые затраты по договорам лизинга до начала лизинга» рассчитывается как сумма статей его формирующих.
- 2) Показатель «Чистая инвестиция в лизинг (долгосрочная часть)» отражает размер чистых инвестиций в лизинг со сроком погашения 12 месяцев и более. Он может включать в себя следующие статьи:
  - Долгосрочная часть чистой инвестиции в лизинг по графику платежей по договору лизинга;
  - Обесценение долгосрочной части чистой инвестиции в лизинг.

Показатель «Чистая инвестиция в лизинг (долгосрочная часть)» рассчитывается как сумма статей его формирующих.

**6.1.2.** Показатели финансовой аренды (лизинга), отражаемые в статье Дебиторская задолженность, краткосрочная в разделе Оборотные активы Бухгалтерского баланса лизингодателя представлены в таблице 2.

Показатели финансовой аренды (лизинга)  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе лизингодателя  
в статье Дебиторская задолженность, краткосрочная в разделе Оборотные активы

Таблица 2

Наименование показателя
<b>II. Оборотные активы</b>
<b>Дебиторская задолженность</b>
<b>*краткосрочная</b>
из нее:
<b>Лизинг</b>
Чистая инвестиция в лизинг без учета просроченных платежей (краткосрочная часть)
Чистая инвестиция в лизинг в части просроченных платежей, без НДС
Расчеты и права требования после досрочного завершения лизинга
Дебиторская задолженность арендатора в части неарендного компонента (просроченная задолженность), без НДС
НДС по дебиторской задолженности по договорам лизинга (по просроченной задолженности)
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)

Показатели финансовой аренды (лизинга), представленные в статье Дебиторская задолженность, краткосрочная в разделе Внеоборотные активы Баланса лизингодателя, отражают размер чистых инвестиций в лизинг со сроком погашения менее 12 месяцев, а также дебиторскую задолженность по неарендному компоненту договора лизинга. В состав показателей могут войти:

- 1) Показатель «Чистая инвестиция в лизинг без учета просроченных платежей (краткосрочная часть)», включающий в себя:
  - Краткосрочная часть чистых инвестиций в лизинг по графику платежей по договору;
  - Обесценение краткосрочной части чистой инвестиции в лизинг по графику платежей по договору.
- 2) Показатель «Чистая инвестиция в лизинг в части просроченных платежей, без НДС», включающий в себя:
  - Чистых инвестиций в лизинг в части просроченных платежей арендного компонента (дебиторской задолженности арендатора), без НДС;
  - Обесценение чистых инвестиций в лизинг в части просроченных платежей арендного компонента (дебиторской задолженности арендатора).
- 3) Показатель «Расчеты и права требования после досрочного завершения лизинга», включающий в себя:

- Сальдо расчетов по возмещению арендатором (страховой компанией) убытков арендодателя в связи с утратой предмета лизинга;
  - Обесценение убытков арендодателя в связи с утратой предмета лизинга;
  - Чистые инвестиции в лизинг с даты завершения лизинга в результате досрочного расторжения до момента изъятия предмета аренды;
  - Обесценение Чистых инвестиций в лизинг с даты завершения лизинга в результате досрочного расторжения до момента изъятия предмета аренды.
- 4) Показатель «Дебиторская задолженность арендатора в части неарендного компонента (просроченная задолженность), без НДС»
- 5) Показатель «НДС по дебиторской задолженности (просроченная задолженность)», включающий в себя как НДС по арендному компоненту, так и НДС по неарендному компоненту.

**6.1.3.** Показатели финансовой аренды (лизинга), отражаемые в статье Долгосрочные активы к продаже в разделе Оборотные активы Бухгалтерского баланса лизингодателя представлены в таблице 3.

Показатели финансовой аренды (лизинга)  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе лизингодателя  
в статье Долгосрочные активы к продаже в разделе Оборотные активы

Таблица 3

Наименование показателя
<b>II. Оборотные активы</b>
<b>Лизинг</b>
<b>Запасы</b>
<b>или</b>
<b>Долгосрочные активы к продаже</b>
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

Возвращенные из финансовой аренды (лизинга) предметы аренды и предназначенные к продаже могут отражаться в статье «Запасы» или «Долгосрочные активы к продаже» исходя из проведенной классификации операции на основании пункта 2 настоящей Рекомендации и особенностей бизнес-процессов лизинговой компании.

**6.1.4.** Показатели финансовой аренды (лизинга), отражаемые в статье Краткосрочная задолженность в разделе Краткосрочные обязательства Пассива баланса лизингодателя, представлены в таблице 4.

Показатели финансовой аренды (лизинга)  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе лизингодателя  
в статье Краткосрочная задолженность в разделе Краткосрочные обязательства Пассива  
баланса

Таблице 4

Наименование показателя
<b>ПАССИВ</b>
<b>V. Краткосрочные обязательства</b>
Заемные средства
<b>Кредиторская задолженность</b>
в том числе:
<b>Финансовая аренда</b>
авансы лизингополучателей до начала аренды
авансы лизингополучателя с условием признания как платежа по договору лизинга
Оценочные обязательства
Прочие краткосрочные обязательства

- 1) Показатель «Авансы лизингополучателя до начала аренды» характеризует сумму осуществленных лизингополучателем предоплат до начала лизинга в счет будущей оплаты лизинга. На дату начала лизинга, на дату возникновения обязательства лизингополучателя по оплате предоставленного во владение и пользование предмета лизинга, авансовые платежи будут реализовывать свою платежную функцию, оплачивая чистые инвестиции лизингодателя, сформировавшиеся на дату начала лизинга.
- 2) Показатель «Авансы лизингополучателя с условием признания как платежа по договору лизинга» представляет собой сумму осуществленных лизингополучателем предоплат за события по договору, которые могут быть осуществлены в будущем и по условиям договора определены правила возврата произведенной оплаты в случае не наступления оговоренного события. В состав показателя могут войти предварительная оплата аренды за конкретный месяц срока лизинга, предварительная оплата выкупного платежа за предмет лизинга, залог, задаток, ...

**6.2. Показатели, характеризующие деятельность лизингодателя по финансовой аренде (лизингу), раскрываемые в Отчете о финансовых результатах представлены в таблице 5.**

Показатели финансовой аренды (лизинга)  
раскрываемые в Отчете о финансовых результатах

Таблица 5

№ п/п	Наименование показателя
1.	<b>Выручка</b>
	в том числе:
1.1.	<b>Лизинг:</b>
1.1.1.	Проценты по лизингу;
1.1.2.	Доход (прибыль) от продажи изъятых предметов лизинга - свернутый показатель;
1.1.3.	Прочее
	1) отклонение справедливой стоимости на дату начала лизинга;
	2) изменении ЧИА в результате изменений договоров лизинга;

	3) прочее
1.2.	<i>Выручка по дополнительным услугам по лизингу (неарендный компонент)</i>
2.	<b>Себестоимость продаж</b>
2.1.	<b><i>Лизинг:</i></b>
2.1.1.	Проценты по кредитам, привлеченным для приобретения предметов лизинга
2.1.2.	Расходы (убыток) от продажи изъятых предметов лизинга - свернутый вариант
2.1.3.	Расходы лизинговой компании по поддержанию лизинговой деятельности в организации
2.1.4.	Прочее
	1) изменении ЧИА в результате изменений договоров лизинга;
	2) отклонение справедливой стоимости на дату начала аренды;
	3) прочее;
2.2.	<i>Затраты по дополнительным услугам по лизингу (неарендный компонент)</i>

**6.2.1.** Выручка по лизингу раскрывается показателями, характеризующими статьи доходов лизингодателя, получаемых от лизинга, как основного вида деятельности. Выручка по лизингу может раскрываться следующими показателями:

- 1) Показатель «Проценты по лизингу», отражающий начисленные проценты на чистые инвестиции в аренду в период лизинга за отчетный период;
- 2) Показатель «Доход (прибыль) от продажи изъятых предметов лизинга» представляется свернутым, характеризующим положительные результаты от продажи имущества;
- 3) Показатель «Прочее», включающий в себя:
  - Отклонение справедливой стоимости на дату начала лизинга от произведенных инвестиционных затрат лизингодателя, приводящее к увеличению доходов лизингодателя;
  - Изменение чистых инвестиций в аренду на дату изменения договора лизинга, приводящее к увеличению доходов лизингодателя;
  - Прочие доходы от арендного компонента договора лизинга.

**6.2.2.** Показатель «Выручка по дополнительным услугам по лизингу (неарендный компонент)» характеризует доходы, получаемые лизингодателем от предоставленных услуг лизингополучателю, связанным с эксплуатацией предмета лизинга в период срока лизинга.

**6.2.3.** Себестоимость продаж услуг по лизингу раскрывается показателями, характеризующими статьи расходов лизингодателя по основному виду деятельности. Себестоимость услуг по лизингу может включать в себя следующие показатели:

- 1) Показатель «Проценты по кредитам, привлеченным для приобретения предметов лизинга» отражает процентные затраты по кредитам, займам и иным привлеченным ресурсам для финансирования договоров лизинга;
- 2) Показатель «Расходы (убыток) от продажи изъятых предметов лизинга - свернутый вариант» характеризует отрицательный результат от продажи имущества, возвращенного из лизинга;
- 3) Показатель «Расходы лизинговой компании по поддержанию лизинговой деятельности в организации» представляет затраты организации по ведению лизинговой деятельности;
- 4) Показатель «Прочее»

- Отклонение справедливой стоимости на дату начала лизинга от произведенных инвестиционных затрат лизингодателя, приводящее к убыткам лизингодателя;
- Изменение чистых инвестиций в аренду на дату изменения договора лизинга, приводящее к убыткам лизингодателя;
- Прочие расходы от арендного компонента договора лизинга.

**6.2.4.** Показатель «Затраты по дополнительным услугам по лизингу (неарендный компонент)» характеризует расходы лизингодателя, обусловленные предоставлением услуг лизингополучателю, связанных с эксплуатацией предмета лизинга в период срока лизинга.

**7.** Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности об объектах учета операционной аренды у арендодателя.

**7.1. Показатели, характеризующие деятельность арендодателя по операционной аренде, раскрываемые в Бухгалтерском балансе.**

**7.1.1.** Показатели операционной аренды, отражаемые в статье Прочие внеоборотные активы в разделе Внеоборотные активы Бухгалтерского баланса арендатора, представлены в таблице 6.

Показатели операционной аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендатора в статье Прочие внеоборотные активы в  
разделе Внеоборотные активы

Таблица 6

Наименование показателя
<b>АКТИВ</b>
<b>I. Внеоборотные активы</b>
Нематериальные активы
Основные средства
Инвестиционная недвижимость
Финансовые вложения
Отложенные налоговые активы
<b>Прочие внеоборотные активы</b>
в том числе:
<b>Операционная аренда</b>
Капитальные вложения (инвестиции) в операционную аренду до даты начала первой аренды
Капитальные вложения (инвестиции) в операционную аренду после начала первой аренды
<b>Предметы операционной аренды (по остаточной стоимости)</b>
Итого по разделу I

7.1.2. Показатель «Капитальные вложения (инвестиции) в аренду до начала первой аренды» характеризует затраты арендатора на приобретение/создание предметов аренды пригодных к эксплуатации. Показатель может включать в себя:

1) Капитальные вложения в операционную аренду до начала аренды:

- Затраты на приобретение предмета аренды;
- Затраты на доставку и приведение объекта в состояние пригодное к использованию;
- Затраты компании, понесенные в связи с созданием предмета аренды;
- Прочие расходы;
- Обесценение капитальных вложений;

2) Авансы поставщикам по приобретаемым предметам аренды

7.1.3. Показатель «Капитальные вложения (инвестиции) в операционную аренду после начала первой аренды» характеризует инвестиционные затраты арендодателя на модернизацию и капитальный ремонт предмета аренды в период от даты начала первой аренды до даты выбытия из арендной деятельности. Он включает в себя:

1) Капитальные вложения в операционную аренду после начала первой аренды

- Модернизация предметов аренды;
- Капитальный ремонт предметов аренды;
- Прочие затраты на модернизацию и капитальный ремонт предметов аренды;
- Обесценение капитальных вложений.

2) Авансы поставщикам по проводимым работам по модернизации предметов аренды и капитальному ремонту предметов аренды.

7.1.4. Показатель «Предметы операционной аренды»

- 1) Предметы аренды находящиеся у арендодателя (по остаточной стоимости)
- 2) Предметы аренды переданные арендатору и находящиеся в аренде (по остаточной стоимости)

7.1.5. Показатели операционной аренды, отражаемые в статье Дебиторская задолженность в разделе Оборотные активы Бухгалтерского баланса арендодателя, представлены в таблице 7.

Показатели операционной аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендодателя  
в статье Дебиторская задолженность, краткосрочная в разделе Оборотные активы

Таблица 7

Наименование показателя
<b>II. Оборотные активы</b>
Запасы
Долгосрочные активы к продаже
<b>Дебиторская задолженность</b>

<b>*краткосрочная</b>
из нее:
<b>Аренда</b>
Дебиторская задолженность арендатора в части арендного компонента (просроченная задолженность по аренде), без НДС
Дебиторская задолженность арендатора в части неарендного компонента (просроченная задолженность), без НДС
НДС по дебиторской задолженности по договорам аренды (по просроченной задолженности)
Расчеты и права требования после завершения аренды
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)
Денежные средства и денежные эквиваленты
Прочие оборотные активы
Итого по разделу II
<b>БАЛАНС</b>

Показатель «Долгосрочные активы к продаже» отражает предметы аренды предназначенные к продаже.

**7.1.6.** Показатели операционной аренды, отражаемые в статье Кредиторская задолженность в разделе Краткосрочные обязательства Бухгалтерского баланса арендодателя, представлены в таблице 8.

Показатели операционной аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендодателя  
в статье *Кредиторская задолженность в разделе Краткосрочные обязательства*

Таблица 8

Наименование показателя
<b>ПАССИВ</b>
<b>V. Краткосрочные обязательства</b>
Заемные средства
<b>Кредиторская задолженность</b>
в том числе:
перед покупателями и заказчиками
<b>Операционная аренда</b>
авансы арендаторов до начала аренды
авансы арендаторов с условием признания как платежа
Оценочные обязательства
Прочие краткосрочные обязательства
Итого по разделу V
<b>БАЛАНС</b>

7.1.7. Показатели операционной аренды, отражаемые в статье Долгосрочные активы к продаже в разделе Оборотные активы Бухгалтерского баланса арендодателя, представлены в таблице 8.

Показатели операционной аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендодателя  
в статье Долгосрочные активы к продаже в разделе Оборотные активы

Таблица 8

Наименование показателя
<b>АКТИВ</b>
<b>II. Оборотные активы</b>
Запасы
<b>Долгосрочные активы к продаже</b>
<b>Аренда</b>
Долгосрочные активы для продажи ( <i>переквалифицированные предметы аренды</i> )
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

7.2. Показатели, характеризующие деятельность арендодателя по операционной аренде, раскрываемые в Отчете о финансовых результатах арендатора представлены в таблице 9.

Показатели операционной аренды  
раскрываемые в Отчете о финансовых результатах

Таблица 9.

№ п/п	Наименование показателя
1.	<b>Выручка</b>
	в том числе:
1.1.	<b>Операционная аренда:</b>
1.1.1.	Выручка от операционной аренды
1.1.2.	Доход (прибыль) от продажи предметов аренды - свернутый вариант
1.1.3.	Выручка по доп.услугам по аренде (неарендный компонент)
2.	<b>Себестоимость продаж</b>
	в том числе:
2.1.	<b>Операционная аренда</b>
2.2.	Амортизация предметов операционной аренды

2.3.	Проценты по кредитам, привлеченным для приобретения предметов операционной аренды
2.4.	Расходы (убыток) от продажи предметов аренды - свернутый вариант
2.5.	Затраты по дополнительным услугам по аренде (неарендный компонент)
	<b>Валовая прибыль (убыток)</b>

8. Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности об объектах учета лизинга/операционной аренды у арендатора.

8.1. Показатели, характеризующие деятельность арендатора по аренде, раскрываемые в Бухгалтерском балансе.

8.1.1. Показатели аренды, отражаемые в статье Основные средства в разделе Внеоборотные активы Бухгалтерского баланса арендатора, представлены в таблице 10.

Показатели аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендатора  
в статье Основные средства в разделе Внеоборотные активы

Таблица 10

<b>Наименование показателя</b>
<b>АКТИВ</b>
<b>I. Внеоборотные активы</b>
Нематериальные активы
<b>Основные средства</b>
<b>Право пользования активом</b>
Инвестиционная недвижимость
Финансовые вложения

8.1.2. Показатель Право пользования активом включает в себя:

- 1) Вложения в право пользования активом до начала аренды;
- 2) Право пользования активом (по остаточной стоимости)

8.1.3. Показатели аренды, отражаемые в статье Дебиторская задолженность в разделе Оборотные активы Бухгалтерского баланса арендатора, представлены в таблице 11.

Показатели аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендатора  
в статье Дебиторская задолженность в разделе Оборотные активы

Таблица 11

<b>Наименование показателя</b>
<b>АКТИВ</b>
<b>II. Оборотные активы</b>
Запасы

Долгосрочные активы к продаже
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
<b>Дебиторская задолженность</b>
<b>краткосрочная</b>
<b>авансы до начала аренды</b>
<b>авансы лизингополучателя с условием признания платежа</b>
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)

**8.1.4.** Показатели аренды, отражаемые в статье Прочие долгосрочные обязательства в разделе Долгосрочные обязательства Бухгалтерского баланса арендатора, представлены в таблице 12.

Показатели аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендатора  
в статье Прочие долгосрочные обязательства в разделе Долгосрочные обязательства

Таблица 12

Наименование показателя
<b>ПАССИВ</b>
<b>IV. Долгосрочные обязательства</b>
Заемные средства
Отложенные налоговые обязательства
Оценочные обязательства
<b>Прочие долгосрочные обязательства</b>
<b>Долгосрочные обязательства по аренде</b>
Итого по разделу IV

**8.1.5.** Показатели аренды, отражаемые в статье Прочие краткосрочные обязательства в разделе Краткосрочные обязательства Бухгалтерского баланса арендатора, представлены в таблице 13.

Показатели аренды  
раскрываемые в Бухгалтерском балансе арендатора  
в статье Прочие краткосрочные обязательства в разделе Краткосрочные обязательства

Таблица 13

Наименование показателя
<b>ПАССИВ</b>
<b>V. Краткосрочные обязательства</b>
Заемные средства
Кредиторская задолженность
Оценочные обязательства

Прочие краткосрочные обязательства
<b>Краткосрочные обязательства по аренде</b>
Итого по разделу V
<b>БАЛАНС</b>

**8.2. Показатели, характеризующие деятельность арендатора по аренде, раскрываемые в Отчете о финансовых результатах представлены в таблице 14.**

Показатели аренды  
раскрываемые в Отчете о финансовых результатах и Пояснительной записке арендатора  
Таблица 14.

№ п/п	Наименование показателя
1.	<b>Выручка</b>
2.	<b>Себестоимость продаж</b>
	<b>в том числе:</b>
2.1.	<i><b>Аренда</b></i>
2.1.1.	Амортизация права пользования предметом операционной аренды
2.1.2.	Проценты по аренде
2.1.3.	Доп. услуги по договору аренды (если принято в учетной политике выделение неарендных компонентов)
2.2.	<i>Прочие доходы/расходы (при досрочном прекращении аренды)</i>

## **Основа для выводов**

В соответствии с ФСБУ 4/2023:

Пункт 8. Бухгалтерский баланс должен давать представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату. В бухгалтерском балансе раскрывается информация обо всех активах, обязательствах и источниках финансирования деятельности экономического субъекта.

Пункт 10. Помимо показателей, предусмотренных в пункте 9 (обязательных для представления), в бухгалтерском балансе раскрываются иные показатели (с учетом существенности) в следующих случаях:

- а) когда такие показатели предусмотрены другими федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- б) по собственному решению экономического субъекта исходя из особенностей его деятельности и (или) с целью детализации показателей, предусмотренных в пункте 9.

В частности, в бухгалтерский баланс могут быть включены, в том числе, показатели: инвестиций в аренду, капитальных вложений в объекты основных средств, прав пользования активами.

Пункт 11. В бухгалтерском балансе допускается замена показателей, предусмотренных в пункте 9, группой соответствующих показателей, включающей в том числе показатели, предусмотренные в пункте 10.

Пункт 13. В бухгалтерском балансе активы представляются как оборотные или внеоборотные в зависимости от срока их обращения или погашения. Оборотные активы приводятся в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса. Внеоборотные активы приводятся в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

***Раскрытие показателей финансовой аренды (лизинга) в бухгалтерском балансе лизингодателя в статье «Прочие внеоборотные активы» в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса***

*Капитализируемые затраты (инвестиционные затраты) по договору лизинга до даты начала лизинга*

В соответствии с пунктом 5 ФСБУ 26/2020 под капитальными вложениями понимаются, в том числе, затраты организации на приобретение, создание, улучшение объектов основных средств.

Согласно пункту 6 ФСБУ 26/2020 капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией в течение периода более 12 месяцев;
- б) определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

Условие о предоставлении актива за плату во временное пользование является одной из характеристик основного средства согласно пункту 4 ФСБУ 6/2020.

В пункте 7 ФСБУ 6/2020 указана ссылка на применение ФСБУ 25/2018 в отношении особенностей бухгалтерского учета предметов договоров аренды (субаренды).

Однако ФСБУ 25/2018, в основном, регламентирует вопросы бухгалтерского учета объектов учета аренды начиная с даты, на которую предмет аренды становится доступным для использования арендатором (даты предоставления предмета аренды; далее – дата начала лизинга (аренды)). Несмотря на то, что согласно пункту 6 ФСБУ 25/2018 классификация объектов учета аренды производится на раннюю из двух дат: дату предоставления предмета аренды или дату заключения

договора аренды, вопросы бухгалтерского учета объектов учета аренды до даты предоставления предмета аренды, в целом, не регламентированы в ФСБУ 25/2018.

Принимая во внимание, что, с одной стороны, классификация объектов учета аренды уже, как правило, произведена до даты предоставления предмета аренды, но, с другой стороны, что предметы аренды, являясь активами, предназначенными для предоставления за плату во временное пользование и обеспечивающие получение в будущем экономических выгод организацией в течение периода более 12 месяцев, имеют характеристики капитальных вложений до даты их предоставления, целесообразно такие активы в бухгалтерском балансе выделить в составе отдельной подстроки в статье «Прочие внеоборотные активы» в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса в качестве «Капитализируемых затрат (инвестиционных затрат) до даты начала лизинга».

Согласно пункту 16 ФСБУ 4/2023 авансы, предварительная оплата поставщикам и подрядчикам, связанные с приобретением (созданием) внеоборотных активов, представляются в бухгалтерском балансе как внеоборотные, следовательно, необходимо также включить авансы поставщикам по приобретаемым предметам аренды (без учета НДС) в состав указанной выше отдельной подстроки «Капитализируемые затраты (инвестиционные затраты) до даты начала лизинга».

Кроме того, в соответствии с пунктом 33 ФСБУ 25/2018 чистая стоимость инвестиции в аренду включает в себя понесенные арендодателем затраты в связи с договором аренды, которые согласно пункту 34 ФСБУ 25/2018 включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат. Следовательно, при возникновении указанных затрат до даты предоставления предмета аренды они аналогично подлежат накоплению в составе указанной выше отдельной подстроки «Капитализируемые затраты (инвестиционные затраты) до даты начала лизинга».

#### *Чистая инвестиция в лизинг (долгосрочная часть)*

Пункт 13 ФСБУ 4/2023 содержит требование об отдельном представлении оборотных и внеоборотных активов. При этом, в пунктах 14 и 15 ФСБУ 4/2023 представлены условия для представления активов в качестве оборотных, а иные активы, отличные от указанных в пунктах 14 и 15 ФСБУ 4/2023, согласно пункту 16 ФСБУ 4/2023 представляются в качестве внеоборотных.

Чистая инвестиция в аренду представляет собой дисконтированные арендные платежи, подлежащие, как правило, погашению как в течение 12 месяцев после отчетной даты, так и после указанного периода, то есть содержит в себе как краткосрочную, так и долгосрочную части.

Одним из условий представления активов в качестве оборотных согласно пункту 14 ФСБУ 4/2023 является их предназначение для использования (потребления) или продажи в течение периода менее 12 месяцев.

Прямого требования в отношении отдельного представления краткосрочной и долгосрочной части чистой инвестиции в аренду в составе оборотных и внеоборотных активов соответственно ФСБУ 4/2023 не содержит. Однако содержатся такие требования в отношении финансовых вложений (пункт 15 ФСБУ 4/2023) и аналогичные требования в отношении отражения краткосрочной части долгосрочных обязательств в составе краткосрочных обязательств в бухгалтерском балансе (пункт 19 ФСБУ 4/2023). Соответственно условие подпункта а) пункта 14 ФСБУ 4/2023 аналогично должно применяться и к краткосрочной части чистой инвестиции в аренду. В связи с этим, в составе внеоборотных активов отражается только долгосрочная часть чистой инвестиции в аренду (за минусом соответствующей части резерва под ожидаемые кредитные убытки).

#### ***Раскрытие показателей финансовой аренды (лизинга) в бухгалтерском балансе лизингодателя в статье «Дебиторская задолженность, краткосрочная» в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса***

Чистая инвестиция в аренду (краткосрочная часть, за минусом соответствующей части резерва под ожидаемые кредитные убытки) соответственно отражается в составе статьи «Дебиторская задолженность» в разделе «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

Соответствие чистой инвестиции в аренду терминологии дебиторской задолженности, в том числе, подтверждается МСФО (IFRS) 16 (пункт 67).

В соответствии с пунктом 36 ФСБУ 25/2018 чистая стоимость инвестиции в аренду после даты предоставления предмета аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей (являющихся арендной компонентой договора, в случае если договор лизинга предусматривает в платежах как возмещение за непосредственно услуги аренды, так и возмещение за иные услуги / товары), следовательно, в случае неоплаты арендных (лизинговых) платежей, данные платежи (без учета НДС) формируют просроченную дебиторскую задолженность, являющуюся частью общей суммы чистой инвестиции в аренду.

В случае существенности указанных выше просроченных арендных платежей целесообразно отдельное представление в бухгалтерском балансе в отдельных подстроках статьи «Дебиторская задолженность» части краткосрочной чистой инвестиции в аренду, относящейся к дисконтированным арендным платежам, подлежащим погашению в течение следующих 12 месяцев после отчетной даты (за минусом соответствующей части резерва под ожидаемые кредитные убытки) и части краткосрочной чистой инвестиции в аренду, относящейся к сумме просроченных на отчетную дату арендных платежей (без учета НДС, за минусом соответствующей части резерва под ожидаемые кредитные убытки).

#### ***Раскрытие показателей финансовой аренды (лизинга) в отчете о финансовых результатах лизингодателя***

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью. Следовательно, в составе выручки лизингодатель отражает, в том числе, проценты, начисляемые по инвестициям в аренду, и прочие доходы, напрямую связанные с исполнением договоров лизинга.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 10/99 в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью. Следовательно, в составе себестоимости лизингодатель отражает, в том числе, проценты, начисляемые по кредитам и займам, привлеченным для финансирования лизинговых сделок, и прочие расходы, напрямую связанные с исполнением договоров лизинга.

#### ***Раскрытие показателей операционной аренды в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах арендодателя***

В целом, применима аналогичная логика, как и для договоров финансовой аренды (лизинга), за исключением:

Вместо показателя чистой инвестиции в аренду отражается основное средство (правила признания и дальнейшего учета, в том числе, определения элементов амортизации – в обычном порядке согласно ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020; пункт 41 ФСБУ 25/2018: в случае классификации объектов учета аренды в качестве объектов учета операционной аренды арендодатель не изменяет прежний принятый порядок учета актива в связи с его передачей в аренду, за исключением изменения оценочных значений) в составе подстроки «Предметы операционной аренды (по остаточной стоимости)» в статье «Прочие внеоборотные активы» в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

Понесенные арендодателем затраты в связи с договором операционной аренды (при согласовании договора операционной аренды) прибавляются к балансовой стоимости основного средства; такие затраты признаются далее в качестве расхода на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды (пункт 83 МСФО (IFRS) 16).

В отчете о финансовых результатах отражаются, в том числе, выручка от операционной аренды (равномерно или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды, согласно пункту 42 ФСБУ 25/2018), амортизация предметов операционной аренды и прочие доходы и расходы, напрямую связанные с исполнением договоров операционной аренды.

***Раскрытие показателей аренды в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах арендатора***

В соответствии с пунктом 10 ФСБУ 25/2018 организация должна применять единую учетную политику в отношении права пользования активом и в отношении схожих по характеру использования активов (основных средств, незавершенных капитальных вложений). Следовательно, права пользования активом являются подвидом основных средств, которые подлежат отражению в составе отдельной подстроки «Права пользования активом» в статье «Основные средства» в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

Пункт 19 ФСБУ 4/2023 требует отражение краткосрочной части долгосрочных обязательств в составе краткосрочных обязательств в бухгалтерском балансе, поэтому краткосрочная часть обязательств по аренде подлежит отражению в разделе «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса (в составе подстроки «Краткосрочные обязательства по аренде» в статье «Прочие краткосрочные обязательства») и долгосрочная часть обязательств по аренде подлежит отражению в разделе «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса (в составе подстроки «Долгосрочные обязательства по аренде» в статье «Прочие долгосрочные обязательства»).

В отчете о финансовых результатах отражаются, в том числе, амортизация прав пользования активами, проценты к уплате по аренде и прочие доходы и расходы, напрямую связанные с исполнением договоров аренды.

## Иллюстративный пример

### Условия и предпосылки:

Рассматривается лизинг движимого имущества стоимость 1 млрд руб. с НДС. Срок поставки 10 мес., условия оплаты по ДКП: 30% в первый месяц, 60% - через семь месяцев, 10% в последний месяц инвест. фазы. Аванс по договору лизинга – 20%, срок лизинга – 4 года, страховка – за счет лизингополучателя, возмещение НДС – на 6 лизинговый период, возмещенный НДС направляется на погашения основного долга.

Лизинговая компания сначала приобретает имущество за счет имеющихся остатков денежных средств, которые сформированы за счет капитала, потом рефинансирует вложения за счет кредита. Все расчеты приведены до налога на прибыль (отложенные налоговые активы и обязательства не учитываются).

В целях примера моделируется ситуация неплатежей. С момента начала неплатежей, для компенсации выпадающих поступлений лизинговых платежей привлекается беспроцентный займ для покрытия расходов (проценты, погашение долга, страховка) в сумме за минусом накопленного на момент начала проблемной зоны остатка денежных средств. В конце сделки изъятое имущество реализуется по цене достаточной только для того, чтобы рассчитаться с привлеченным заемным финансированием. Для упрощения в модели не учитывается ни создание, ни восстановление резервов по периодам.



