Разработан Министерством финансов

Российской Федерации

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

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

1. **Общие положения**
2. Настоящий Стандарт устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете организаций информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества и порядок раскрытия указанной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.
3. Настоящий Стандарт применяется сторонами договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом (далее – арендодатель) за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу (далее – арендатор) имущества во временное пользование (далее – договор аренды).

Настоящий Стандарт применяется вне зависимости от наличия в договорах финансовой аренды (лизинга) и иных сходных договорах (в том числе заключенных до вступления в силу настоящего Стандарта) условий, в соответствии с которыми имущество, предоставляемое за плату во временное пользование в целом или отдельно по каждой из частей (далее – предмет аренды), учитывается на балансе арендодателя или арендатора.

При применении настоящего Стандарта организация должна учитывать условия договоров (в частности, права, обязанности, ограничения), а также все факты и обстоятельства, влияющие на реализацию этих условий. Организация должна применять настоящий Стандарт последовательно в отношении договоров со сходными характеристиками и в сходных обстоятельствах.

1. Настоящий Стандарт не применяется при отражении объектов бухгалтерского учета, возникающих при предоставлении:

а) участков недр для геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых;

б) результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых эти результаты и средства выражены;

в) объектов концессионного соглашения.

1. Настоящий Стандарт не распространяется на организации государственного сектора.
2. В целях настоящего Стандарта объекты бухгалтерского учета, возникающие из договора аренды, классифицируются как объекты учета аренды при единовременном выполнении следующих условий:
3. арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;
4. предмет аренды может быть идентифицирован (предмет аренды определен в договоре аренды, и договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды);
5. арендатор имеет право на получение экономических выгод (преимуществ) от использования предмета аренды в течение срока аренды;
6. арендатор имеет право определять способ использования предмета аренды в течение срока аренды, при этом выполняется любое из следующих условий:
7. арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды (далее – порядок использования предмета аренды);
8. порядок использования предмета аренды предопределен условиями договора (например, в договоре аренды содержатся ограничения использования предмета аренды, введенные с целью защиты интересов арендодателя), но арендодатель не имеет права дополнительно изменять такой порядок использования в течение срока аренды, а арендатор имеет право на определение параметров производства или использования (например, на изменение вида продукции, срока производства, решения о выпуске продукции);
9. порядок использования арендатором предмета аренды предопределен его техническими характеристиками.

Объекты бухгалтерского учета, не удовлетворяющие указанным условиям и не классифицированные как объекты учета аренды, учитываются в соответствии с другими федеральными стандартами бухгалтерского учета.

1. 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.

Объекты учета аренды классифицируются заново исключительно при изменении соответствующего договора аренды.

1. В целях настоящего Стандарта в состав арендных платежей включаются платежи (за вычетом подлежащих возмещению сумм налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых сумм налогов), обусловленные договором аренды, в том числе:

а) определенные в твердой сумме платежи арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, за вычетом платежей, осуществляемых арендодателем в пользу арендатора, в том числе возмещение арендодателем расходов арендатора;

б) переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату начала аренды);

в) справедливая стоимость иного встречного предоставления, определенная на дату начала аренды;

г) платежи, связанные с продлением или сокращением срока аренды, установленные договором аренды, когда такое изменение учитывается при определении срока аренды;

д) платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды арендатором, в случае, когда арендатор намерен воспользоваться таким правом;

е) суммы, подлежащие оплате (получению) в связи с гарантиями стоимости предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды.

1. Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.
2. Срок аренды для целей бухгалтерского учета определяется исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей), а также возможности изменять эти сроки и условия и намерения реализации таких возможностей.

Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при первоначальном определении срока аренды (при предыдущем его пересмотре). Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Срок аренды начинается с даты начала аренды.

1. **Учет у арендатора**
2. 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. Бухгалтерский учет права пользования активом ведется в порядке, предусмотренном для бухгалтерского учета схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств, инвестиционной недвижимости и др.), с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом.
3. При выполнении условий, установленных пунктом 12 настоящего Стандарта, арендатор вправе не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и не признавать обязательство по аренде в любом из следующих случаев:
4. срок аренды не превышает 12 месяцев на дату начала аренды;
5. рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (т.е. стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;
6. арендатор вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее – упрощенные способы учета).

В случае, указанном в подпункте «а» настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта принимается арендатором в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды. В случаях, указанных в подпунктах «б» и «в» настоящего пункта, решение о применении настоящего пункта может приниматься в отношении каждого предмета аренды в отдельности.

При применении настоящего пункта арендные платежи признаются в качестве расхода равномерно в течение срока аренды или на основе другого систематического подхода, когда такой подход лучше отражает характер использования арендатором выгод (преимуществ) от предмета аренды.

1. Применение арендатором пункта 11 настоящего Стандарта допускается при одновременном выполнении следующих условий:

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

б) предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду.

1. Право пользования активом признается по фактической стоимости. Фактическая стоимость права пользования активом включает:

а) величину первоначальной оценки обязательства по аренде;

б) арендные платежи, осуществленные на дату начала аренды или до такой даты;

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

г) величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства, в частности, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды.

Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета может определять фактическую стоимость права пользования активом исходя из подпунктов «а» и «б» настоящего пункта. При принятии такого решения затраты, указанные в подпунктах «в» и «г» настоящего пункта, признаются расходами периода, в котором были понесены.

1. Первоначальная оценка обязательства по аренде определяется как приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Арендатор, который вправе применять упрощенные способы учета может определять первоначальную оценку обязательства по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату этой оценки.

1. Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости предмета аренды. При этом негарантированной ликвидационной стоимостью предмета аренды считается предполагаемая справедливая стоимость предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды, за вычетом сумм, указанных в подпункте «е»  пункта 7 настоящего Стандарта, которые учтены в составе арендных платежей.

В случае, если ставка дисконтирования не может быть определена в соответствие с первым абзацем настоящего пункта, применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

1. Если предмет аренды по характеру его использования относится к группе основных средств, по которой арендатор принял решение о проведении переоценки, арендатор вправе переоценивать соответствующее право пользования активом в аналогичном порядке.
2. Стоимость права пользования активом погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом, в порядке, предусмотренном для амортизации основных средств. Право пользования активом амортизируется в течение срока полезного использования, который не должен превышать срок аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на предмет аренды. Срок полезного использования права пользования активом определяется и пересматривается в порядке, предусмотренном для основных средств.

Не подлежит амортизации право пользования активом, которое учитывается по справедливой стоимости в порядке, предусмотренном для инвестиционной недвижимости.

1. Величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.
2. Величина начисляемых процентов определяется как произведение обязательства 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 наступления отчетных дат.
3. Начисленные по обязательству по аренде проценты отражаются в составе расходов арендатора, за исключением той их части, которая в установленном порядке подлежит включению в стоимость актива.
4. 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 определении срока аренды;

изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде (например, при наступлении обстоятельств, от которых зависит переменная часть платежа).

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.

1. При изменении величины обязательства по аренде ставка дисконтирования пересматривается исходя из пункта 15 настоящего Стандарта.
2. Затраты, связанные с произведенными арендатором улучшениями предмета аренды, отражаются в порядке, предусмотренном для учета затрат на улучшение и восстановление основных средств.
3. При полном или частичном прекращении договора аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Возникающая при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли (убытка).
4. **Учет у арендодателя**
5. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем на дату, указанную в пункте 6 настоящего Стандарта, в качестве объектов учета операционной аренды или объектов учета неоперационной (финансовой) аренды. Данная классификация производится арендодателем по каждому договору аренды (промежуточным арендодателем – по каждому договору субаренды) с учетом требования приоритета содержания перед формой.
6. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, если к арендатору переходят экономические выгоды (преимущества) и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды, например, при наличии любого из следующих обстоятельств:

а) условиями договора аренды предусмотрен переход к арендатору права собственности на предмет аренды;

б) арендатор имеет право на покупку предмета аренды по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату заключения договора аренды можно с достаточной обоснованностью ожидать от арендатора реализации этого права;

в) срок аренды сопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;

г) на дату заключения договора аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды;

д) предмет аренды может быть использован без существенных изменений только арендатором;

е) арендатор имеет возможность продлить установленный договором срок аренды с арендной платой значительно ниже рыночной.

1. Объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если экономические выгоды (преимущества) и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель, например, при наличии любого из следующих обстоятельств:

а) срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды останется пригодным к использованию;

б) предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;

в) на дату начала аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды.

1. 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.
2. Организация – арендодатель, которая вправе применять упрощенные способы учета вправе классифицировать все объекты учета аренды в качестве объектов учета операционной аренды, за исключением случаев, указанных в подпунктах «а» и «б» пункта 26 настоящего Стандарта.
3. Объекты учета неоперационной (финансовой) аренды учитываются арендодателем в соответствии с пунктами 33 – 41 настоящего Стандарта.

Объекты учета операционной аренды учитываются арендодателем в соответствии с пунктами 42 – 43 настоящего Стандарта.

1. Классификация объекта учета аренды пересматривается исключительно в случае изменения договора аренды. Изменения оценочных значений или изменения фактов и обстоятельств, не меняющие условия договора, (например, неисполнение арендатором своих обязательств по договору) не могут рассматриваться в качестве оснований пересмотра арендодателем классификации объекта учета аренды.
2. Объекты бухгалтерского учета, возникающие при изменении договора аренды должны учитываться арендодателем в качестве вновь возникших объектов учета аренды с даты вступления в силу указанных изменений в следующих случаях:
3. если объекты учета аренды изначально классифицированы арендодателем как объекты учета операционной аренды;
4. 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 классификации таких объектов в качестве объектов учета операционной аренды.
5. 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.
6. Инвестиция в аренду оценивается в размере ее чистой стоимости.

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 затрат в связи с договором аренды.

Валовая стоимость инвестиции в аренду определяется как сумма номинальных величин причитающихся арендодателю будущих арендных платежей по договору и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

1. Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, за исключением случая, указанного в пункте 36 настоящего Стандарта. Справедливая стоимость предмета аренды включается арендодателем в чистую стоимость инвестиции в аренду в момент начала аренды с отнесением указанной стоимости на расчеты с поставщиком (в случае договора лизинга) или с одновременным списанием переданного в аренду актива (в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов). Возникающая при этом разница относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду.
2. В случае если предмет неоперационной (финансовой) аренды перед началом аренды отражался в бухгалтерском учете арендодателя в качестве запасов (готовой продукции, товаров), арендодатель на дату начала аренды:
3. признает выручку в размере справедливой стоимости предмета аренды;
4. признает актив в размере чистой стоимости инвестиции в аренду;
5. списывает переданные в аренду запасы;
6. признает расходы в размере списанной балансовой стоимости запасов за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
7. признает в качестве расходов связанные с договором аренды затраты арендодателя.
8. Чистая стоимость инвестиции в аренду после начала аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.
9. Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены. Для расчета такого процентного дохода чистая стоимость инвестиции в аренду на начало периода, за который рассчитывается доход, умножается на процентную ставку за такой период, определенную в соответствии с пунктом 34 Настоящего Стандарта.
10. Чистая стоимость инвестиции в аренду проверяется на обесценение в порядке, предусмотренном Международными стандартами финансовой отчетности.
11. Изменение чистой стоимости инвестиции в аренду в связи с изменением оценки негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды учитывается как изменение оценочных значений.
12. При возврате предмета неоперационной (финансовой) аренды арендодателю такой предмет принимается к бухгалтерскому учету в качестве актива определенного вида исходя из соответствующих условий признания с одновременным списанием оставшейся чистой стоимости инвестиции в аренду.
13. 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 (например, в связи с пересмотром срока полезного использования актива).
14. Доходы по операционной аренде признаются равномерно или на основе другого последовательно применяемого подхода, когда такой подход лучше отражает потребление арендодателем выгод (преимуществ) от использования предмета аренды.
15. **Раскрытие информации**
16. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации раскрывается информация об объектах учета аренды, которая оказывает или способна оказать влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств. Указанная информация раскрывается в табличной форме, за исключением случаев, когда другая форма раскрытия в большей степени соответствует виду раскрываемой информации.
17. Данные об активах и обязательствах, возникающих из договора аренды, представляются в бухгалтерской (финансовой) отчетности развернуто и не подлежат взаимоисключению (взаимозачету).
18. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации подлежит раскрытию с учетом существенности:
19. характер деятельности организации, связанной с договорами аренды;
20. проценты, начисленные на задолженность по арендным платежам;
21. основание и порядок расчета процентной ставки;
22. допущения, использованные при определении переменных арендных платежей;
23. доходы и расходы, относящиеся к переменным платежам, которые не учитываются при оценке задолженности по аренде;
24. затраты, связанные с произведенными улучшениями предмета аренды, и порядок их компенсации;
25. потенциальные денежные потоки, обусловленные договором аренды до даты начала аренды;
26. ограничения использования предмета аренды, обусловленные договором аренды (в частности, необходимость соответствия определенным финансовым показателям);
27. иная информация, необходимая для понимания влияния договоров аренды на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств.
28. В бухгалтерской (финансовой) отчетности арендатора помимо предусмотренного пунктом 46 настоящего Стандарта подлежит раскрытию с учетом существенности:
29. факт применения арендатором способа учета, предусмотренного пунктом 11 настоящего Стандарта, с описанием характера договоров, в отношении которых он применяется;
30. в отношении права пользования активом – информация, подлежащая раскрытию в отношении соответствующих предмету аренды активов (основных средств, инвестиционной недвижимости);
31. расходы и будущие арендные платежи арендатора в случае использования арендатором возможности, предусмотренной пунктом 11 настоящего Стандарта, с обособленным раскрытием расходов и будущих арендных платежей, относящихся к договорам аренды со сроком аренды не более 12 месяцев;
32. затраты арендатора, понесенные в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
33. информация о пересмотре фактической стоимости и обязательства по аренде.
34. В бухгалтерской (финансовой) отчетности арендодателя помимо предусмотренного пунктом 46 настоящего Стандарта подлежит раскрытию с учетом существенности:
35. сверка валовой и чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду;
36. информация о значительных изменениях чистой стоимости инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду;
37. характер и порядок расчета негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
38. потенциальные денежные потоки, обусловленные гарантиями стоимости предмета аренды, которую он будет иметь к концу срока аренды;
39. распределение, причитающихся арендодателю арендных платежей по срокам погашения с отражением номинальных сумм арендных платежей для первых пяти лет отдельно по каждому году, для оставшегося периода – в общей сумме;
40. доходы и расходы от выбытия предмета аренды;
41. общая сумма дохода по операционной аренде с выделением дохода, относящегося к переменным арендным платежам;
42. порядок управления рисками, связанными с правами на предмет аренды.
43. **Вступление в силу и переходные положения**
44. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Организация вправе принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока. Такое решение подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.
45. Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено пунктами 51 – 53 настоящего Стандарта.
46. Вместо ретроспективного пересчета, предусмотренного пунктом 50 настоящего Стандарта, арендатор вправе по каждому договору единовременно признать на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется настоящий Стандарт, право пользования активом и обязательство по аренде с отнесением разницы на нераспределенную прибыль. При этом ретроспективное влияние на какие-либо другие объекты бухгалтерского учета не признается, сравнительные данные за год, предшествующий году, начиная с которого применяется настоящий стандарт, не пересчитываются. В целях применения настоящего пункта право пользования активом принимается равным его справедливой стоимости, а обязательство по аренде – приведенной стоимости остающихся не уплаченными арендных платежей, дисконтированных по ставке, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях.
47. Организация вправе не применять настоящий Стандарт в отношении договоров, исполнение которых истекает до конца года, начиная с отчетности за который применяется настоящий Стандарт.
48. Организация, которая вправе применять упрощенные способы учета, вправе принять решение о применении настоящего Стандарта только в отношении договоров, исполнение которых начинается с 1 января 2022 года.
49. Организация раскрывает примененный ею порядок изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт.