

Положение по бухгалтерскому учету
«Учет аренды» ПБУ ___/___
(проект)

I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), информации об их активах, обязательствах, доходах, расходах и денежных потоках, возникающих в связи с участием организаций в договорах аренды.

2. Настоящее Положение применяется для любых видов аренды, а также для иных договоров, предусматривающих предоставление за плату имущества во временное пользование, за исключением случаев, установленных настоящим Положением.

3. Настоящее Положение не применяется:

- а) к договорам концессии;
- б) к договорам ссуды и другим договорам по безвозмездной передаче имущества в пользование.

II. Учет арендатором аренды с последующим получением права собственности

4. В случаях если договором предусмотрено получение арендатором в конце срока аренды права собственности на предмет аренды, организация – арендатор учитывает такую аренду как приобретение предмета аренды с рассрочкой оплаты в порядке, предусмотренном настоящим разделом.

Указанный порядок учета применяется вне зависимости от того, переходит ли право собственности на основании отдельного договора купли-продажи или непосредственно на основании самого договора аренды. Однако, указанный порядок учета не применяется в случаях, когда заключение договора купли продажи явилось самостоятельным событием, не предусматривалось в договоре аренды и не вытекало иным образом из договора аренды.

Указанный порядок учета применяется также в случаях, когда договором аренды предусмотрено право арендатора на выкуп предмета аренды в конце срока аренды по цене значительно ниже рыночной, и отсутствуют основания для того, чтобы арендатор не воспользовался этим правом. Однако, указанный порядок учета не применяется в случаях, когда для реализации условия договора о переходе к арендатору в конце срока аренды права собственности на предмет аренды требуется заключение дополнительного соглашения сторон, и в договоре аренды не определены существенные параметры этого соглашения, такие как выкупная цена, в результате чего переход к арендатору в конце срока аренды права собственности на предмет аренды нельзя считать обеспеченным условиями договора аренды на момент начала аренды.

5. Арендатор признает предмет аренды в качестве актива на дату, когда получает доступ к использованию арендуемого объекта, при соблюдении условий признания, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету для данного вида активов.

6. Актив оценивается на момент признания по приведенной стоимости арендных платежей, определяемой в соответствии с пунктами 7 или 8 настоящего Положения. При этом учитываются все платежи, предусмотренные договором или связанной совокупностью договоров, независимо от того, как они именуется в этих договорах. В указанные платежи наряду с собственно арендными платежами включается оплата выкупной стоимости предмета аренды, банковские комиссии,

страховые и прочие платежи, которые арендодатель должен осуществить в связи с заключением и исполнением договора аренды и связанных с ним договоров.

7. Приведенная стоимость арендных платежей принимается равной сумме, которую арендатор заплатил бы за аналогичный актив, приобретая его на условиях немедленной оплаты на момент начала аренды. Указанная величина определяется на основе информации о сделках купли-продажи этого или аналогичного актива в близкие даты на условиях немедленной оплаты. В частности, при заключении договоров финансовой аренды (лизинга) указанная величина принимается равной цене приобретения лизингодателем предмета лизинга у поставщика на условиях немедленной оплаты. При отсутствии информации о таких сделках указанная величина определяется на основе иной имеющейся у организации надёжной уместной информации.

На основе соотношения подлежащих уплате денежных сумм (номинальных величин) арендных платежей с учетом сроков их уплаты и их приведенной стоимости определяется эффективная процентная ставка аренды для последующего начисления процентных расходов. При этом платежи, уплаченные организацией – арендатором до признания предмета аренды в качестве актива, могут исключаться из расчета либо включаться в него в фактически уплаченных (номинальных) суммах.

Формулы расчета эффективной процентной ставки аренды на основе приведенной стоимости арендных платежей и порядок их применения приведены в Приложении к настоящему Положению.

8. В случае если приведенная стоимость арендных платежей не может быть надёжно определена в соответствии с пунктом 7 настоящего Положения, она определяется расчётным путём в следующем порядке:

а) Определяется эффективная процентная ставка аренды, в качестве которой принимается надёжно определяемая процентная ставка, под которую организация – арендатор привлекает заёмные средства на сопоставимых с арендой условиях. Если у организации – арендатора отсутствуют сделки по привлечению заёмных средств на сопоставимых с арендой условиях, то для определения эффективной процентной ставки используется доступная надёжная информация о других организациях с аналогичным кредитным уровнем доверия (рейтингом) или иная уместная рыночная информация. В исключительных случаях, когда на основе доступной рыночной информации эффективная процентная ставка аренды не может быть надёжно определена, она может приниматься равной 1,5 ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России.

б) Рассчитывается приведенная стоимость арендных платежей путём дисконтирования их номинальных величин соответственно срокам оплаты каждого платежа. При этом платежи, уплаченные организацией – арендатором до признания предмета аренды в качестве актива, включаются в расчет в фактически уплаченных (номинальных) суммах.

Формулы дисконтирования для расчета приведенной стоимости на основе эффективной процентной ставки и порядок их применения приведены в Приложении к настоящему Положению.

9. Одновременно с признанием предмета аренды в качестве актива арендатор признает кредиторскую задолженность по арендным платежам.

10. Кредиторская задолженность по арендным платежам оценивается при первоначальном признании по стоимости признаваемого актива, являющегося предметом аренды, определенной в соответствии с пунктами 6 – 8 настоящего Положения, за вычетом платежей, уплаченных организацией – арендатором до момента признания этой задолженности.

11. При оценке актива и кредиторской задолженности по арендным платежам не учитываются возмещаемые косвенные налоги, сборы или пошлины.

12. Предмет аренды, признанный в качестве актива, учитывается в соответствии с общим порядком, предусмотренным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету для данного вида активов.

Организация – арендатор при решении вопросов учетной политики, таких как включение в стоимость актива затрат на его приведение в пригодное к использованию состояние, установление сроков полезного использования, выбор методов амортизации и др., применяет единые подходы в отношении собственных активов и таких же активов, находящихся у нее в аренде с последующим получением права собственности, учет которой регулируется настоящим разделом.

Любые улучшения, осуществлённые арендатором в отношении предмета аренды, как отделимые, так и неотделимые, учитываются в том же порядке, как аналогичные улучшения, осуществлённые в отношении собственных объектов.

13. После первоначального признания кредиторская задолженность по арендным платежам увеличивается по мере течения срока аренды на величину начисленных процентов по эффективной процентной ставке и уменьшается на величину фактически уплаченных сумм.

Эффективная процентная ставка, определенная при первоначальном признании кредиторской задолженности, в последующем не изменяется, за исключением случаев пересмотра сторонами величины или сроков платежей, установленных в начале аренды.

III. Учет арендатором аренды без последующего получения права собственности

14. В случаях если договором не предусмотрено получение арендатором в конце срока аренды права собственности на предмет аренды, организация – арендатор учитывает такую аренду в порядке, предусмотренном настоящим разделом.

Указанный порядок учета применяется также в случаях, когда договором аренды предусмотрен переход к арендатору в конце срока аренды права собственности на предмет аренды, но для его реализации требуется заключение дополнительного соглашения сторон, и в договоре аренды не определены существенные параметры этого соглашения, такие как выкупная цена, в результате чего переход к арендатору в конце срока аренды права собственности на предмет аренды нельзя считать обеспеченным условиями договора аренды на момент начала аренды.

15. Арендатор признает своё право на пользование предметом аренды в течение срока аренды (далее – право аренды) в качестве актива на дату, когда получает доступ к использованию арендуемого объекта.

16. Признаваемое активом право аренды оценивается на момент признания по приведенной стоимости арендных платежей, определяемой в соответствии с пунктами 17 или 18 настоящего Положения.

При оценке права аренды на момент признания учитываются все платежи, предусмотренные договором или связанной совокупностью договоров, независимо от того, как они именуются в этих договорах. В указанные платежи наряду с собственно арендными платежами включаются банковские комиссии, страховые и прочие платежи, которые арендодатель должен осуществить в связи с заключением и исполнением договора аренды и связанных с ним договоров.

17. Приведенная стоимость арендных платежей определяется расчётным путём в следующем порядке:

- а) определяется эффективная процентная ставка аренды, в качестве которой принимается надёжно определяемая процентная ставка, под которую организация – арендатор привлекает заёмные средства на сопоставимых с арендой условиях. Если у организации – арендатора отсутствуют сделки по привлечению заёмных средств на сопоставимых с арендой условиях, то для определения эффективной процентной ставки используется

доступная надёжная информация о других организациях с аналогичным кредитным уровнем доверия (рейтингом) или иная уместная рыночная информация. В исключительных случаях, когда на основе доступной рыночной информации эффективная процентная ставка не может быть надёжно определена, она может приниматься равной 1,5 ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России;

- б) рассчитывается приведенная стоимость арендных платежей путём дисконтирования их номинальных величин соответственно срокам оплаты каждого платежа. При этом платежи, уплаченные организацией – арендатором до признания права аренды в качестве актива, включаются в расчет в фактически уплаченных (номинальных) суммах.

Формулы дисконтирования для расчета приведенной стоимости на основе эффективной процентной ставки и порядок их применения приведены в Приложении к настоящему Положению.

18. Организация – арендатор вправе не применять пункт 17 настоящего Положения и оценивать приведённую стоимость арендных платежей в сумме их номинальных величин в следующих случаях:

- а) по договорам проката;
- б) по другим договорам аренды, заключённым на срок, не превышающий двенадцать месяцев, продление которых не предполагается.

19. Одновременно с признанием права аренды в качестве актива арендатор признает кредиторскую задолженность по арендным платежам.

20. Кредиторская задолженность по арендным платежам оценивается при первоначальном признании по стоимости признаваемого активом права аренды, определенной в соответствии с пунктом 16 настоящего Положения, за вычетом платежей, уплаченных организацией – арендатором до момента признания этой задолженности.

21. При оценке права аренды и кредиторской задолженности по арендным платежам не учитываются возмещаемые косвенные налоги, сборы или пошлины.

22. После первоначального признания в качестве актива право аренды учитывается в соответствии с общим порядком, предусмотренным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету для активов, аналогичных предмету аренды, с учетом установленного настоящим пунктом ограничения срока полезного использования, а также с учетом установленных настоящим Положением требований к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности.

Организация – арендатор при решении вопросов учетной политики, таких как включение в стоимость актива затрат на его приведение в пригодное к использованию состояние, установление сроков полезного использования (за исключением установленного настоящим пунктом ограничения), выбор методов амортизации и др., применяет единые подходы в отношении собственных активов и прав аренды аналогичных активов.

В целях амортизации права аренды установленный по нему срок полезного использования не может превышать срок аренды.

23. После первоначального признания кредиторская задолженность по арендным платежам увеличивается по мере течения срока аренды на величину начисленных процентов по эффективной процентной ставке и уменьшается на величину фактически уплаченных сумм.

Эффективная процентная ставка, определенная при первоначальном признании кредиторской задолженности, в последующем не изменяется, за исключением случаев пересмотра сторонами величины или сроков платежей, установленных в начале аренды.

В случае оценки приведённой стоимости арендных платежей в соответствии с пунктом 18 настоящего Положения процент на кредиторскую задолженность по арендным платежам не начисляется.

IV. Учет арендодателем аренды с последующей передачей права собственности

24. В случаях если договором предусмотрена передача арендатору в конце срока аренды права собственности на предмет аренды, организация – арендодатель учитывает такую аренду как продажу предмета аренды с рассрочкой оплаты в порядке, предусмотренном настоящим разделом.

Указанный порядок учета применяется вне зависимости от того, передается ли право собственности на основании отдельного договора купли-продажи или непосредственно на основании самого договора аренды. Однако, указанный порядок учета не применяется в случаях, когда заключение договора купли продажи явилось самостоятельным событием, не предусматривалось в договоре аренды и не вытекало иным образом из договора аренды.

Указанный порядок учета применяется также в случаях, когда договором аренды предусмотрено право арендатора на выкуп предмета аренды в конце срока аренды по цене значительно ниже рыночной.

25. Арендодатель списывает предмет аренды из состава активов на дату его передачи арендатору.

Одновременно со списанием предмета аренды из состава активов арендатор признает дебиторскую задолженность по арендным платежам.

26. Дебиторская задолженность по арендным платежам оценивается при первоначальном признании как приведенная стоимость арендных платежей, определяемая в соответствии с пунктами 27 или 28 настоящего Положения за вычетом сумм, полученных организацией – арендодателем до момента признания этой задолженности.

27. За исключением случаев, указанных в пункте 28 настоящего Положения, приведенная стоимость арендных платежей принимается равной сумме, которую арендодатель получил бы за аналогичный актив, продавая его на условиях немедленной оплаты на момент начала аренды. Указанная величина определяется на основе информации о сделках купли-продажи этого или аналогичного актива в близкие даты на условиях немедленной оплаты. При отсутствии информации о таких сделках указанная величина определяется на основе иной имеющейся у организации надёжной уместной информации.

Разница между приведенной стоимостью арендных платежей и балансовой стоимостью списываемого актива, относится на финансовые результаты организации – арендодателя в следующем порядке:

- а) в случае, если договор аренды заключен в рамках обычной деятельности организации, приведенная стоимость арендных платежей признаётся в качестве выручки, а балансовая стоимость списываемого актива относится на себестоимость продаж;
- б) в случае, если договор аренды заключен вне рамок обычной деятельности организации, разница между приведенной стоимостью арендных платежей и балансовой стоимостью списываемого актива признаётся прочим доходом или прочим расходом.

28. Приведенная стоимость арендных платежей принимается равной балансовой стоимости списываемого актива в любом из следующих случаев:

- а) договор аренды является договором финансовой аренды (лизинга) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- б) предмет аренды не является для арендодателя готовой продукцией или товаром и был приобретён менее чем за двенадцать месяцев до передачи его в аренду;
- в) приведенная стоимость арендных платежей не может быть надёжно определена в соответствии с пунктом 27 настоящего Положения.

29. На основе соотношения номинальных величин арендных платежей с учетом сроков их уплаты и их приведенной стоимости рассчитывается эффективная процентная ставка аренды для последующего начисления процентных доходов.

В указанный расчет включаются все суммы, подлежащих получению арендодателем в соответствии с условиями договора или связанной совокупностью договоров, независимо от того, как они именуется в этих договорах. В указанные платежи наряду с собственно арендными платежами включается оплата выкупной стоимости предмета аренды, комиссии, страховые и прочие платежи в пользу арендодателя, подлежащие получению от арендатора или других лиц в связи с исполнением договора аренды и связанных с ним договоров, за исключением платежей, взимаемых арендодателем в пользу третьих лиц, таких как коммунальные платежи. При этом платежи, полученные организацией – арендодателем до признания дебиторской задолженности, могут исключаться из расчета либо включаться в него в фактически полученных (номинальных) суммах.

Формулы расчета эффективной процентной ставки аренды на основе приведенной стоимости арендных платежей и порядок их применения приведены в Приложении к настоящему Положению.

30. При оценке дебиторской задолженности по арендным платежам не учитываются возмещаемые косвенные налоги, сборы или пошлины.

31. После первоначального признания дебиторская задолженность по арендным платежам увеличивается по мере течения срока аренды на величину начисленных процентов по эффективной процентной ставке и уменьшается на величину фактически уплаченных сумм.

Эффективная процентная ставка, определенная при первоначальном признании дебиторской задолженности, в последующем не изменяется, за исключением случаев пересмотра сторонами величины или сроков платежей, установленных в начале аренды.

Процентный доход включается в выручку или в прочие доходы организации – арендодателя в зависимости от того, происходит ли предоставление актива в аренду в рамках обычной деятельности организации.

V. Учет арендодателем аренды с передачей основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности

32. В случаях если договором не предусмотрена передача арендатору права собственности на предмет аренды, но условия договора свидетельствуют о переходе к арендатору основных экономических выгод и рисков, связанных с использованием предмета аренды, организация – арендодатель учитывает такую аренду в порядке, предусмотренном настоящим разделом.

33. Арендодатель списывает предмет аренды из состава активов на дату его передачи арендатору.

Одновременно со списанием предмета аренды из состава активов арендодатель признает остаточный актив в аренде и дебиторскую задолженность по арендным платежам.

34. Дебиторская задолженность по арендным платежам оценивается при первоначальном признании как приведенная стоимость арендных платежей, определяемая в соответствии с пунктом 35 настоящего Положения за вычетом сумм, полученных организацией – арендодателем до признания этой задолженности.

35. В целях оценки остаточного актива в аренде и приведённой стоимости арендных платежей организация определяет на дату начала аренды текущую стоимость предмета аренды в порядке, установленном пунктами 36, 37 настоящего Положения.

Из текущей стоимости предмета аренды выделяется часть, приходящаяся на остаточный актив в аренде, на основе того, в какой степени переданный в аренду актив предположительно сохранит свою стоимость по окончании срока аренды к моменту его возврата арендодателю. Указанное выделение производится исходя из соотношения срока аренды со сроком полезного использования передаваемого в аренду актива, общих возможностей извлечения выгод от использования актива и предполагаемым уменьшением этих возможностей в связи с истечением срока аренды, а также других уместных факторов.

Приведенная стоимость арендных платежей определяется как разность, остающаяся после вычета из текущей стоимости предмета аренды стоимости остаточного актива в аренде.

36. Текущая стоимость предмета аренды определяется как сумма, которую арендодатель получил бы за аналогичный актив, продавая его на условиях немедленной оплаты на момент начала аренды, за исключением случаев, указанных в пункте 37 настоящего Положения. Указанная величина определяется на основе информации о сделках купли-продажи этого или аналогичного актива в близкие даты на условиях немедленной оплаты. При отсутствии информации о таких сделках указанная величина определяется на основе иной имеющейся у организации надёжной уместной информации.

В момент списания предмета аренды из состава активов и признания остаточного актива в аренде и дебиторской задолженности по арендным платежам разница между текущей стоимостью предмета аренды, определённой в соответствии с настоящим пунктом, и балансовой стоимостью передаваемого в аренду актива, относится на финансовые результаты организации – арендодателя в следующем порядке:

- а) в случае, если договор аренды заключен в рамках обычной деятельности организации, текущая стоимость предмета аренды, определённая в соответствии с настоящим пунктом, уменьшенная на стоимость остаточного актива в аренде, признаётся в качестве выручки, а балансовая стоимость списываемого актива, уменьшенная на стоимость остаточного актива в аренде, относится на себестоимость продаж;
- б) в случае, если договор аренды заключен вне рамок обычной деятельности организации, разница между текущей стоимостью предмета аренды, определённой в соответствии с настоящим пунктом, и балансовой стоимостью передаваемого в аренду актива признаётся прочим доходом или прочим расходом.

37. Текущая стоимость предмета аренды принимается равной балансовой стоимости передаваемого в аренду актива в любом из следующих случаев:

- а) договор аренды является договором финансовой аренды (лизинга) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- б) предмет аренды не является для арендодателя готовой продукцией или товаром и был приобретён менее чем за двенадцать месяцев до передачи его в аренду;
- в) текущая стоимость предмета аренды не может быть надёжно определена в соответствии с пунктом 36 настоящего Положения.

38. На основе соотношения номинальных величин арендных платежей с учетом сроков их уплаты и их приведенной стоимости определяется эффективная процентная ставка аренды для последующего начисления процентных доходов.

В указанный расчет включаются все суммы, подлежащих получению арендодателем в соответствии с условиями договора или связанной совокупностью договоров, независимо от того, как они именуется в этих договорах. В указанные платежи наряду с собственно арендными платежами

включаются комиссии, страховые и прочие платежи в пользу арендодателя, подлежащие получению от арендатора или других лиц в связи с исполнением договора аренды и связанных с ним договоров, за исключением платежей, взимаемых арендодателем в пользу третьих лиц, таких как коммунальные платежи. При этом платежи, полученные организацией – арендодателем до признания дебиторской задолженности, могут исключаться из расчета либо включаться в него в фактически полученных (номинальных) суммах.

Формулы расчета эффективной процентной ставки аренды на основе приведенной стоимости арендных платежей и порядок их применения приведены в Приложении к настоящему Положению.

39. При оценке дебиторской задолженности по арендным платежам не учитываются возмещаемые косвенные налоги, сборы или пошлины.

40. После первоначального признания дебиторская задолженность по арендным платежам увеличивается по мере течения срока аренды на величину начисленных процентов по эффективной процентной ставке и уменьшается на величину фактически уплаченных сумм.

Эффективная процентная ставка, определенная при первоначальном признании дебиторской задолженности, в последующем не изменяется, за исключением случаев пересмотра сторонами величины или сроков платежей, установленных в начале аренды.

Процентный доход включается в выручку или в прочие доходы организации – арендодателя в зависимости от того, происходит ли предоставление актива в аренду в рамках обычной деятельности организации.

41. Стоимость остаточного актива в аренде, определенная при его признании, впоследствии не меняется за исключением случаев его обесценения, а также случаев существенного изменения условий аренды. Обесценение остаточного актива в аренде производится в случаях и в порядке, установленных Международными стандартами финансовой отчетности.

При возврате предмета аренды арендодателю по окончании срока аренды остаточный актив в аренде переводится в состав того вида активов, признакам которого он соответствует, и учитывается в соответствии с установленными правилами бухгалтерского учета для данного вида активов. При этом балансовая стоимость остаточного актива в аренде на момент такого перевода принимается в качестве первоначальной стоимости соответствующего актива для его последующего учета.

VI. Учет арендодателем аренды с сохранением основных выгод и рисков

42. В случаях если условия договора свидетельствуют о сохранении у арендодателя основных экономических выгод и рисков, связанных с использованием предмета аренды, организация – арендодатель учитывает такую аренду в порядке, предусмотренном настоящим разделом.

43. Предмет аренды после его передачи арендатору не списывается и продолжает учитываться арендодателем в соответствии с прежним порядком учёта. Указанный порядок изменяется лишь в той части, в которой передача актива в аренду приводит к изменению условий его использования. Например, использование арендатором предмета аренды в условиях агрессивной среды или повышенной сменности может привести к сокращению срока его полезного использования и соответствующему увеличению амортизационных отчислений.

44. На дату передачи арендатору предмета аренды арендодатель признаёт дебиторскую задолженность по арендным платежам и арендное обязательство.

45. Дебиторская задолженность по арендным платежам оценивается при первоначальном признании как приведенная стоимость арендных платежей, подлежащих получению арендодателем в соответствии с условиями договора или связанной совокупностью договоров, после передачи

арендатору предмета аренды. Указанная стоимость определяется расчётным путём в следующем порядке:

- а) определяется эффективная процентная ставка аренды, в качестве которой принимается надёжно определяемая процентная ставка, под которую организация – арендодатель предоставляет заёмные средства на сопоставимых с арендой условиях. При этом учитываются не только прямые, но и любые косвенные формы предоставления заёмных средств, такие как предоставление активов в аренду с последующей передачей права собственности арендатору, продажи с рассрочкой или отсрочкой оплаты и т.п. Если у организации – арендатора отсутствуют сделки по предоставлению заёмных средств на сопоставимых с арендой условиях, то для определения эффективной процентной ставки используется доступная надёжная информация об аналогичных рыночных сделках, ставках по государственным или высоколиквидным корпоративным облигациям, иная уместная рыночная информация. В исключительных случаях, когда на основе доступной рыночной информации эффективная процентная ставка не может быть надёжно определена, она может приниматься равной 1,2 ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России;
- б) рассчитывается приведенная стоимость арендных платежей путём дисконтирования их номинальных величин соответственно срокам оплаты каждого платежа.

Формулы дисконтирования для расчета приведенной стоимости на основе эффективной процентной ставки и порядок их применения приведены в Приложении к настоящему Положению.

46. Организация – арендодатель вправе не применять пункт 45 настоящего Положения и оценивать приведённую стоимость арендных платежей в сумме их номинальных величин в следующих случаях:

- а) по договорам проката;
- б) по другим договорам аренды, заключённым на срок, не превышающий двенадцать месяцев, продление которых не предполагается.

47. При оценке дебиторской задолженности по арендным платежам не учитываются возмещаемые косвенные налоги, сборы или пошлины.

48. Арендное обязательство представляет собой длящуюся в течение всего срока аренды обязанность арендодателя предоставлять предмет аренды в пользование арендатору. Оно оценивается на момент признания по стоимости дебиторской задолженности по арендным платежам, определённой в соответствии с пунктами 45 или 46 настоящего Положения, увеличенной на сумму платежей, полученных организацией – арендодателем до момента признания этой задолженности.

49. После первоначального признания дебиторская задолженность по арендным платежам увеличивается по мере течения срока аренды на величину начисленных процентов по эффективной процентной ставке и уменьшается на величину фактически полученных сумм.

Эффективная процентная ставка, определённая при первоначальном признании дебиторской задолженности, в последующем не изменяется, за исключением случаев пересмотра сторонами величины или сроков платежей, установленных в начале аренды.

В случае оценки приведённой стоимости арендных платежей в соответствии с пунктом 46 настоящего Положения проценты на дебиторскую задолженность по арендным платежам не начисляются.

50. После первоначального признания арендное обязательство погашается на равномерной основе в течение срока аренды с отнесением списываемых сумм на финансовые результаты в качестве арендного дохода.

51. Процентный доход и арендный доход включаются в выручку или в прочие доходы организации – арендодателя в зависимости от того, происходит ли предоставление актива в аренду в рамках обычной деятельности организации.

Соответственно указанной классификации доходов от аренды амортизация актива, переданного в аренду, включается в расходы по обычным видам деятельности или в прочие расходы.

VII. Представление информации в бухгалтерской отчётности

52. Организация – арендатор представляет в бухгалтерском балансе с учётом существенности в качестве отдельных статей:

- а) права аренды, признанные в качестве актива;
- б) кредиторскую задолженность по уплате арендных платежей.

53. В пояснениях к отчёту о прибылях и убытках организации – арендатора раскрывается (если такие показатели отсутствуют непосредственно в отчете о прибылях и убытках):

- а) амортизация прав аренды;
- б) процентные расходы по кредиторской задолженности по арендным платежам.

54. Организация – арендодатель представляет в бухгалтерском балансе с учётом существенности в качестве отдельных статей:

- а) остаточные активы в аренде (по договорам аренды с передачей основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности);
- б) арендные обязательства (по договорам аренды с сохранением основных рисков и выгод);
- в) переданные в аренду активы (по договорам аренды с сохранением основных рисков и выгод);
- г) дебиторскую задолженность по арендным платежам;

55. В пояснениях к отчёту о прибылях и убытках организации – арендодателя раскрывается (если такие показатели отсутствуют непосредственно в отчете о прибылях и убытках):

- а) амортизация переданных в аренду активов;
- б) арендные доходы (погашение арендных обязательств);
- в) процентные доходы по дебиторской задолженности по арендным платежам.

56. В отчёте о движении денежных средств организации арендные платежи отражаются с учётом существенности отдельной статьёй.

Организация – арендодатель классифицирует поступление арендных платежей как денежный поток от текущих операций.

Организация – арендатор классифицирует арендные платежи по договорам проката и другим договорам аренды, заключённым на срок, не превышающий двенадцать месяцев, продление которых не предполагается, как денежный поток от текущих операций. Арендные платежи по другим договорам аренды классифицируются организацией – арендатором при их уплате до получения предмета аренды как денежный поток от инвестиционных операций, при их уплате после получения предмета аренды – как денежный поток от финансовых операций. При этом организация – арендатор вправе выделять долю в арендном платеже, соответствующую сумме начисленных процентов, и классифицировать такую долю как денежный поток от текущих операций.

57. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчёту о прибылях и убытках организации раскрывается:

- а) общее описание основных договоров аренды, в которых участвует организация;
- б) условия и основания для условных дополнительных арендных платежей;
- в) существующие опции и их условия для изменения условий договоров и продления их сроков;
- г) существующие опции и их условия для арендатора по приобретению предмета аренды в собственность;
- д) основа выбора сроков и методов амортизации;
- е) гарантии на остаточную стоимость предмета аренды;
- ж) другую информацию, необходимую для понимания участия организации в арендных отношениях.

58. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчёту о прибылях и убытках организации представляется в табличной форме выверка между номинальными величинами будущих арендных платежей и их приведенной стоимостью на отчетную дату для каждого из будущих годовых периодов аренды по действующим договорам.

59. Существенная информация об участии организации в договорах субаренды раскрывается в бухгалтерской отчётности организации обособленно.

**Формулы взаимозависимости приведенной стоимости арендных платежей
и эффективной процентной ставки аренды**

1. Прямая формула дисконтирования одного арендного платежа: $P = H / (1 + R/100\%)^T$, где:

П – приведенная стоимость арендного платежа;

Н – номинальная величина арендного платежа (денежная сумма, подлежащая выплате или получению);

Р – годовая эффективная процентная ставка аренды;

Т – количество лет (в том числе, дробное) до момента осуществления (получения) платежа.

2. Обратная формула дисконтирования одного арендного платежа (формула определения эффективной процентной ставки аренды): $R = ((H/P)^{1/T} - 1) \cdot 100\%$, где:

Р – годовая эффективная процентная ставка аренды;

Н – номинальная величина арендного платежа (денежная сумма, подлежащая выплате или получению);

П – приведенная стоимость арендного платежа;

Т – количество лет (в том числе, дробное) до момента осуществления (получения) платежа.

3. Формула дисконтирования совокупности аннуитетных арендных платежей:

$P = H \cdot (1 - 1/(1 + \Gamma/100\%)^t) / \Gamma$, где:

Аннуитетные арендные платежи – арендные платежи, осуществляемые через равные промежутки времени в равных суммах;

П – приведенная стоимость совокупности аннуитетных арендных платежей;

Н – номинальная величина одного платежа из рассматриваемой совокупности (денежная сумма, подлежащая выплате или получению в рамках одного платежа);

Г – эффективная процентная ставка аренды за промежутки времени между двумя аннуитетными платежами;

t – количество аннуитетных платежей в рассматриваемой совокупности.

4. Формула перевода процентной ставки за промежутки времени менее года в годовую процентную ставку: $R = ((1 + \Gamma/100\%)^t - 1) \cdot 100\%$, где:

Р – годовая процентная ставка;

Г – процентная ставка за промежуток времени менее года;

t – количество периодов (в том числе, дробное), для которых определена ставка Г, в году.

Организация использует приведенные в настоящем приложении формулы в требуемых сочетаниях исходя из графика арендных платежей как систему уравнений таким образом, чтобы эффективная процентная ставка аренды была единой для всех арендных платежей, предусмотренных одним договором или связанной совокупностью договоров.

Организация вправе использовать упрощённые способы расчёта приведенной стоимости арендных платежей на отчетную дату и процентов, начисляемых по кредиторской или дебиторской задолженности по арендным платежам за отчетный период, при условии, что такие способы не позволяют существенно отклониться от значений, которые были бы получены с использованием формул, приведенных в настоящем Приложении.