

## РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-132/2021-ОК Лизинг

### «ЗАТРАТЫ АРЕНДОДАТЕЛЯ ДО НАЧАЛА ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ»

#### ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – ФСБУ 25) устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете арендодателя информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества. В соответствии с пунктом 32 ФСБУ 25 в случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды. Однако, в ФСБУ 25 не отражен процесс формирования стоимостной оценки передаваемого предмета аренды при неоперационной (финансовой) аренде до даты предоставления предмета аренды.

Целью настоящей Рекомендации является определение подхода к учету затрат арендодателя по неоперационной (финансовой) аренде, понесенных им до даты начала аренды.

#### РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется арендодателем в отношении договоров (компонентов договоров), по которым объекты учета аренды классифицируются в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, до даты предоставления предмета аренды.
2. Затраты арендодателя на приобретение предмета аренды и его подготовку к передаче арендатору и к последующему использованию арендатором учитываются применительно к порядку учета капитальных вложений, установленному ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», и признаются в качестве актива. При этом указанные затраты учитываются обособленно от обычных капитальных вложений, которые по их завершении будут признаны основными средствами арендодателя.
3. Помимо затрат, указанных в пункте 2 настоящей Рекомендации, арендодатель признает также в качестве актива иные понесенные им затраты, которые непосредственно связаны с выполнением им условий договора и необходимы для выполнения этих условий.
4. Информация об активе, признанном в соответствии с пунктами 2, 3 настоящей Рекомендации, представляется в бухгалтерской отчетности в составе информации об инвестициях в аренду. При этом организация должна с учетом существенности раскрыть сумму затрат, признанных в соответствии с пунктами 2, 3 настоящей Рекомендации, если дата предоставления предмета аренды еще не наступила по состоянию на отчетную дату, обособленно от инвестиций в аренду, по которым указанная дата уже наступила. В целях настоящего пункта организация самостоятельно принимает решение о способе такого раскрытия – путем выделения отдельной строки непосредственно в бухгалтерском балансе либо путем раскрытия указанной информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу. При

этом организация самостоятельно определяет наименование актива, признанного в соответствии с пунктами 2, 3 настоящей Рекомендации, с целью отражения его экономической сущности, например, «Инвестиции в финансовую аренду до начала аренды».

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Описание правил учета и отчетности неоперационной (финансовой) аренды у арендодателя в ФСБУ 25/2018 и IFRS 16 начинаются с момента передачи предмета аренды арендатору (на дату начала аренды). Этот момент нормативные документы описывают следующими положениями: ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», пункт 32: «В случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды». IFRS 16 «Аренда», пункт 67: «На дату начала аренды арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.»

Неоперационная (финансовая) аренда, как процесс взаимоотношений между двумя субъектами, носит двойственный характер. С одной стороны, она имеет все необходимые черты, характеризующие ее как аренду, с оценкой предмета аренды. С другой стороны, неоперационная аренда представляет собой инвестиционный процесс капитализации средств арендодателя.

Эта двойственная природа неоперационной аренды проявляется на протяжении всего процесса реализации арендного договора и не может не сказаться на практических решениях в области бухгалтерского учета.

На основании пункта 4 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» предмет аренды для целей бухгалтерского учета может квалифицироваться как объект основных средств арендатора, поскольку характеризуется одновременно признаками:

- а) имеет материально-вещественную форму;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд;
- в) предназначен для использования арендатором в течение периода более 12 месяцев;
- г) способен приносить арендодателю и арендатору, как предмет аренды, экономические выгоды (доход).

Вместе с тем, в соответствии с пунктом 7 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» особенности бухгалтерского учета предметов договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление за плату имущества во временное пользование, устанавливаются Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

В силу особенностей неоперационной (финансовой) аренды арендодателем осуществляются капитальные вложения (инвестиционные затраты). При этом процесс использования предмета аренды, как основного средства, проходит у арендатора. То есть процесс кругооборота капитала, вложенного в предмет аренды, охватывает двух субъектов договора неоперационной аренды.

Арендатор, признав предмет аренды как право пользования активом, в то же время, в соответствии с пунктом 10 ФСБУ 25/2018, осуществляет бухгалтерский учет по правилам основных средств: «Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета

аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде, если иное не установлено настоящим Стандартом. Организация должна применять единую учетную политику в отношении права пользования активом и в отношении схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств и других), с учетом особенностей, установленных настоящим Стандартом».

Таким образом, можно сделать вывод, что предмет аренды у арендатора проявляет себя в практической деятельности как полноценное основное средство.

Арендатору предмет аренды, обладающий характеристиками основного средства, передает арендодатель, который совершает процесс его создания (приобретения) в рамках этого же договора аренды. Для того, чтобы стать предметом, характеризующимся как основное средство, он должен формироваться по правилам создания основного средства. Следовательно, в инвестиционном периоде у арендодателя проходит процесс вложения капитала в создание основного средства в форме «первоначальных прямых затрат», и этот этап длится до даты передачи предмета аренды арендатору.

На этом основании для учета затрат арендодателя на приобретение и доведение до состояния пригодного к эксплуатации предмета лизинга уместно использовать такой же порядок учета, который используется, когда капитальные вложения и использование объекта осуществляет одно и то же лицо. Таким образом, к затратам арендодателя на приобретение предмета аренды и его подготовку к передаче арендатору и к последующему использованию арендатором может применяться порядок учета капитальных вложений, установленный ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

Вместе с тем экономические выгоды от вложений арендодателя в предмет аренды будут поступать в виде арендных платежей. Такие экономические выгоды характеризуют данный актив как финансовый актив с самого начала осуществления арендодателем инвестиций. В соответствии с пунктом 33 ФСБУ 25 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 предоставления предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды. В свою очередь в соответствии с пунктом 34 ФСБУ 25 связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат, за исключением случая, указанного в пункте 35 Стандарта.

Таким образом, если не применимо исключение для дилеров и производителей, предусмотренное пунктом 35, то пункт 34 ФСБУ 25 предписывает включать затраты арендодателя в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат. Тем самым ФСБУ 25 характеризует актив как чистую инвестицию в аренду с момента понесения затрат. Поскольку рассматриваемые затраты осуществляются до даты предоставления предмета аренды арендатору, из изложенного выше следует, что, признавая такие затраты в качестве актива, арендодатель должен изначально еще до начала аренды классифицировать такой актив в качестве инвестиций в аренду. Применение положений ФСБУ 26 для решения вопросов о составе затрат, включаемых в стоимость актива, об оценке этих затрат, тем не менее не является основанием для изменения классификации актива, которая определена пунктом 34 ФСБУ 25. То есть, данный актив должен представляться в бухгалтерской отчетности вместе с инвестициями в аренду, что будет показывать пользователю бухгалтерской отчетности ожидаемый от данного актива характер экономических выгод.

Вместе с тем, в связи со значительными особенностями данного актива целесообразно представлять его обособленно от инвестиций в аренду после начала аренды, что подтверждается практикой представления данных статей в отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО. При этом представляется уместным оставить на усмотрение организации вопрос, обособлять ли указанный актив непосредственно в бухгалтерском балансе, или в пояснениях к нему, а также вопрос выбора надлежащего наименования данного актива.