

## **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-134/2021-ОК Лизинг «АВАНСЫ ПО ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЕ»**

### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В соответствии с пунктом 32 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – 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. При этом ФСБУ 25 не регламентирует порядок учета платежей, полученных арендодателем от арендатора до указанной даты.

В соответствии с пунктом 33 ФСБУ 25 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 предоставления предмета 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 аренды и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды. При этом ФСБУ 25 не определяет, каким образом платежи, полученные арендодателем от арендатора до указанной даты, должны приниматься (не приниматься) в расчет валовой и чистой стоимости инвестиции в аренду.

В соответствии с пунктом 36 ФСБУ 25 чистая стоимость инвестиции в аренду после даты предоставления предмета аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей. В соответствии с пунктом 37 ФСБУ 25 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 33 Стандарта. При этом ФСБУ 25 не рассматривает случаи поступления платежей раньше установленных договором сроков и не определяет, каким образом такие поступления должны влиять на порядок начисления процентного дохода и на текущую оценку чистой стоимости инвестиции в аренду.

В связи с изложенным, целью настоящей Рекомендации является определение подходов к учету арендодателем платежей арендатора по договору неоперационной (финансовой) аренды, полученных арендодателем до начала аренды, а также полученных им после начала аренды, но до наступления предусмотренных договором сроков их уплаты.

## **РЕШЕНИЕ**

**1.** Настоящая Рекомендация применяется арендодателем в отношении договоров (компонентов договоров), по которым объекты учета аренды классифицируются в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды, для учета платежей, полученных от арендатора до даты предоставления предмета аренды, а также после указанной даты до наступления предусмотренных договором сроков уплаты. В настоящей Рекомендации используются следующие сокращения, выделенные по тексту Решения курсивом:

*предварительные платежи* – платежи, полученные до даты предоставления предмета аренды;

*текущие платежи* – платежи, полученные после даты предоставления предмета аренды;

*досрочные платежи* – платежи, полученные ранее предельной даты, установленной договором, либо соответствующие иным требованиям, установленным договором для признания полученных платежей досрочными.

*плановые платежи* – платежи, полученные в предельную дату, установленную договором, либо соответствующие иным требованиям, установленным договором для признания полученных платежей плановыми.

**2.** Взаимно обуславливающие активы и обязательства по одному договору, признаваемые в соответствии с пунктами 3 – 6 настоящей Рекомендации, оцениваются в сальдированной чистой сумме (т.е. актив либо обязательство), за исключением любого из следующих случаев:

**а)** арендодатель в настоящее время не имеет юридически защищенного права осуществить зачет своих обязательств по договору в счет имеющихся у него прав требования по этому договору;

**б)** исходя из условий договора и положений применимого законодательства, арендодатель обязан возратить арендатору полученную денежную сумму, если арендатор в одностороннем порядке потребует такого возврата, безотносительно текущего состояния взаиморасчетов по договору;

**в)** арендодатель заключил с данным арендатором несколько договоров, исходя из условий которых, арендатор в одностороннем порядке вправе изменить назначение сделанного ранее платежа, указав на принятие уплаченной суммы в счет платежей по другому договору.

**3.** Все *предварительные платежи*, включая *досрочные* и *плановые*, учитываются арендодателем в качестве нефинансовой кредиторской задолженности (как авансы полученные). При этом, если иное не установлено пунктом 2 настоящей Рекомендации, арендодатель представляет в бухгалтерском балансе в качестве актива либо обязательства применительно к одному договору аренды сальдированную разницу между величиной

указанной кредиторской задолженности и суммой понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.

4. Все *предварительные платежи*, включая *досрочные* и *плановые*, представляются на дату предоставления предмета аренды арендатору как величины, уменьшающие чистую стоимость инвестиции в аренду, за исключением случаев, когда из условий договора возникают обстоятельства, указанные в пункте 2 настоящей Рекомендации. Это означает, что сумма затрат арендодателя по договору (включая затраты на приобретение предмета аренды), признанная им в качестве актива на дату начала аренды с учетом уменьшения указанной суммы на сумму полученных от арендатора предварительных платежей, должна быть равной чистой стоимости инвестиции в аренду на дату начала аренды.
5. Все *текущие платежи*, включая *досрочные* и *плановые*, представляются в бухгалтерском балансе арендодателя как величины, уменьшающие чистую стоимость инвестиции в аренду, за исключением случаев, когда из условий договора возникают обстоятельства, указанные в пункте 2 настоящей Рекомендации.
6. *Досрочные платежи*, в том числе *предварительные* и *текущие*, признаются арендодателем в качестве самостоятельной статьи обязательств и не подлежат взаимозачету с признанной по данному договору чистой стоимостью инвестиции в аренду в любом из случаев, указанных в пункте 2 настоящей Рекомендации.
7. Арендодатель при получении *досрочного платежа* не изменяет порядок начисления процентов и суммы начисляемых процентов, за исключением случая, когда из условий договора и положений применимого законодательства следует, что уплата арендатором платежа до установленного договором срока является основанием для изменения графика платежей и (или) уменьшения суммы платежей, подлежащих уплате по договору.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Авансовый платеж по договору в общем случае (при прочих равных условиях) не приводит к возникновению у получателя авансового платежа обязанности его возвращать. Задолженность получателя авансового платежа заключается в ответном исполнении им тех обязанностей, которые предусмотрены договором.

В частности, обязанность арендодателя по договору аренды заключается в предоставлении арендатору в пользование предмета аренды в надлежащем состоянии в установленный срок. Такая обязанность является в общем случае выполненной в момент предоставления предмета аренды.

Обязанность возвращать какие-либо денежные суммы может возникнуть только в силу специальных условий конкретного договора либо в силу положений законодательства применительно к специфике конкретной хозяйственной ситуации.

До момента предоставления предмета аренды, полученные по договору от арендатора платежи порождают у арендодателя обязательства такой предмет предоставить. Вместе с тем, затраты арендодателя, понесенные им во исполнение договора аренды, порождают у арендатора обязанность такие затраты оплатить в форме предусмотренных договором арендных платежей. В этой связи, наличие у арендодателя актива или обязательства по договору аренды экономически определяется балансом между понесенными им затратами

и полученными от арендатора платежами. Эти актив и обязательство являются взаимно обуславливающими объектами и в этой связи не могут признаваться в бухгалтерской отчетности одновременно, а только лишь как сальдовая разница (если только иное не вытекает из специальных условий договора или положений законодательства).

Как правило, в договоре аренды устанавливаются не императивные даты платежей, а предельные сроки платежей в формулировке «не позднее ...». В этой связи, при отсутствии специальных договорных условий, в общем случае уплата арендодателем платежа до предельной даты не является по существу «досрочной» уплатой, так как уплачивается «не позднее ...», то есть в установленный договором срок. Такая «досрочность» не приводит к уменьшению общей суммы платежей, подлежащих уплате арендатором по договору и к сдвигу сроков уплаты этих платежей.

В этой связи, порядок учета платежей, имеющих «авансовый» характер, должен строиться на опровержимой презумпции, что встречной обязанностью арендодателя в счет всего, полученного от арендатора, является предоставление предмета аренды. Опровержением этой презумпции будут являться условия договора или положения применимого законодательства, из которых вытекает потенциальная обязанность арендодателя вернуть полученный платеж вне зависимости от выполнения им своей основной договорной обязанности предоставить предмет аренды арендатору.

Уплата арендатором арендных платежей до установленного договором срока в общем случае не приводит к изменению графика установленных договором выплат и сумм этих выплат. В таких условиях нет оснований для изменения порядка начисления процентов по инвестициям в аренду и для изменения сумм признаваемого процентного дохода. Необходимость изменения может возникнуть лишь в том случае, когда из условий договора и положений применимого законодательства следует, что уплата арендатором платежа до установленного договором срока является основанием для уменьшения суммы платежей, подлежащих уплате по договору, либо для изменения графика этих платежей.