

Утверждена
Отраслевым комитетом по лизингу (ОК Лизинг)
13 марта 2023

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-147/2023-ОК Лизинг

ИНВЕСТИЦИИ В АРЕНДУ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В соответствии с ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в бухгалтерском учете арендодателя в случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды признается инвестиция в аренду в качестве актива. ФСБУ 25/2018 не содержит положений о порядке представления инвестиции в аренду в бухгалтерской отчетности, в том числе в бухгалтерском балансе, в связи с чем возникает неопределенность по данному вопросу.

Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). В этом Положении в составе показателей, которые должен содержать бухгалтерский баланс (п. 20), отсутствует статья «Инвестиция в аренду». В форме бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, такая статья также отсутствует. В указанные нормативные акты изменения в связи с началом обязательного применения ФСБУ 25/2018 не вносились.

Если исходить из отсутствия установленного российскими стандартами способа раскрытия, то, согласно п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» следует руководствоваться Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», согласно которому такие активы представляются в качестве дебиторской задолженности (п. 67 МСФО (IFRS) 16). Вместе с тем в МСФО под термином «дебиторская задолженность» подразумевается основной вид финансовых активов, в то время как в ФСБУ дебиторская задолженность рассматривается обособленно от финансовых активов (финансовых вложений).

Данные бухгалтерского учета используются для целей налогообложения в части определения объекта налогообложения и расчета налоговой базы по налогу на имущество организаций в соответствии с Главой 30 НК РФ. В этой связи на практике иногда вопросы налогообложения объектов аренды налогом на имущество ставятся в зависимость от порядка представления инвестиций в аренду в бухгалтерском балансе арендодателя.

Кроме того, в соответствии с ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

При этом в утвержденной форме бухгалтерского баланса предусмотрены разделы «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы», что не является эквивалентом долгосрочным и краткосрочным активам как минимум исходя из используемого термина. Инвестиция в аренду содержит части, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев и до 12 месяцев.

Утвержденная форма бухгалтерского баланса предусматривает императивный перечень групп статей. Состав этих групп федеральными стандартами не регламентирован, если не считать перечня статей в упомянутом выше пункте 20 ПБУ 4/99, среди которых инвестиции в аренду отсутствуют. При этом ни одно из названий имеющихся групп статей не является очевидным настолько, чтобы включение в эту группу инвестиций в аренду можно было бы считать однозначным.

Исходя из изложенного целью настоящей Рекомендации является определение порядка представления инвестиций в аренду в бухгалтерском балансе арендодателя.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется вне зависимости от применения организацией положений сопряженного налогового законодательства, в частности, от порядка определения объекта налогообложения и расчета налоговой базы по налогу на имущество организаций в соответствии с Главой 30 Налогового кодекса Российской Федерации. Положения настоящей Рекомендации не применяются для определения или уточнения каких-либо параметров налогообложения.
2. Инвестиции в аренду при их существенности представляются в бухгалтерском балансе арендодателя обособленно от других активов самостоятельной статьей, которая именуется «Инвестиции в аренду» с учетом положений пункта 3 настоящей Рекомендации, если иное не предусмотрено актами, регулирующими форму бухгалтерского баланса.
3. В случае использования организацией формы бухгалтерского баланса, предусматривающей раздельное представление внеоборотных и оборотных активов, инвестиции в аренду представляются в составе внеоборотных активов. При этом часть инвестиций в аренду, подлежащая погашению арендаторами в срок, не превышающий 12 месяцев после отчетной даты, может быть обособлена и представлена в составе оборотных активов. В таком случае арендодатель использует соответствующие наименования статей бухгалтерского баланса, например, «Долгосрочная часть инвестиций в аренду» и «Краткосрочная часть инвестиций в аренду». Необходимость обособления краткосрочной части инвестиций в аренду определяется организацией исходя из приоритетных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности сообразно характеру деятельности организации. Такое решение, в частности, целесообразно основывать на положениях пунктов 60 – 65 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».
4. В случае использования организацией формы бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Минфина России №66н от 02.07.2010, наиболее уместной группой статей для включения в неё инвестиций в аренду является группа статей «Финансовые вложения».

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 32 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» 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. Стандарт говорит об инвестициях в аренду как о самостоятельном виде актива и не предусматривает включения ее в какой-либо иной вид активов. При этом в соответствии с пунктом 43 этого же стандарта 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.

Пункт 20 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, содержащий перечень числовых показателей бухгалтерского баланса, не содержит показателя «Инвестиции в аренду». Положение принималось в 1999 году, когда понятия инвестиций в аренду в принципе не существовало, в том числе в международных стандартах

финансовой отчетности. При этом в соответствии с пунктом 6 ПБУ 4/99 если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил Положения организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

В соответствии с пунктом 11 этого же Положения показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Форма бухгалтерского баланса, утвержденная Приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 2 июля 2010 г. № 66н, не содержит группы статей «Инвестиции в аренду». Данная форма была утверждена задолго до принятия ФСБУ 25/2018 и даже до принятия Федерального закона «О бухгалтерском учете». При этом пункт 3 Приказа установил, что организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов, предусмотренных предыдущими пунктами Приказа, в том числе бухгалтерского баланса.

Исходя из изложенных норм инвестиции в аренду должны представляться (с учетом существенности) самостоятельной статьёй бухгалтерского баланса. Этот вывод подтверждается также международными стандартами финансовой отчетности.

Так, в соответствии с разделом «Существенность и агрегирование» Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пункты 29, 30) организация должна представлять каждый существенный класс аналогичных статей отдельно. Организация должна разделять статьи, отличающиеся по характеру или назначению, кроме случаев, когда они являются несущественными. Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы с учетом их характера или назначения. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые формируют статьи финансовой отчетности. Если какая-либо статья отчетности сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо непосредственно в финансовых отчетах, либо в примечаниях. Применительно к статье, которая не является достаточно существенной для отдельного представления непосредственно в указанных отчетах, может быть оправданным ее отдельное представление в примечаниях к ним.

Вместе с тем в случае использования организацией формы бухгалтерского баланса по №66н даже при представлении инвестиций в аренду в качестве самостоятельной статьи ее необходимо включить в одну из императивно заданных групп статей, так как соответствующий электронный формат не предусматривает возможности добавления в эту форму бухгалтерского баланса новых групп статей.

В этой связи следует отметить, что в соответствии с пунктом 67 Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» 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. При этом понятие «дебиторской задолженности» в МСФО не совпадает с таким же понятием в российской учетной практике. Согласно МСФО (IAS) 32 «Финансовые активы: представление» дебиторская задолженность является одним из видов финансовых активов. В российской учетной практике понятие финансовых активов не используется, а его аналог «финансовые вложения» регулируется отдельным ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», в сферу которого дебиторская задолженность не включается. При этом в понятие дебиторской задолженности традиционно включаются, наряду с финансовыми, также нефинансовые активы – авансы полученные.

Исходя из этого наиболее уместной группой статей из числа имеющихся в форме бухгалтерского баланса по ббн для включения в нее инвестиций в аренду являются «Финансовые вложения».

В соответствии с пунктом 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные. Положение не содержит требований представлять один актив двумя разными статьями в разных разделах бухгалтерского баланса в случае наличия у актива как долгосрочной, так и краткосрочной части. В этой связи на практике большинство внеоборотных активов (такие как основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения) представляются целиком в составе внеоборотных активов без выделения краткосрочной части.

При этом в соответствии с подпунктом «д» пункта 47 ФСБУ 25/2018 в бухгалтерской (финансовой) отчетности арендодателя подлежит раскрытию с учетом существенности 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. Стандарт не требует делать такое раскрытие непосредственно в бухгалтерском балансе.

Таким образом, инвестиция в аренду должна представляться в бухгалтерской отчетности с обособлением не только краткосрочной части, но и сумм, подлежащих погашению в течение каждого года из первых пяти лет. Но это не требуется делать непосредственно в бухгалтерском балансе, достаточно сделать это в пояснениях к нему.

В международных стандартах финансовой отчетности по этому вопросу содержатся более подробные положения. В частности, вопросу подразделения статей отчета о финансовом положении на краткосрочные и долгосрочные посвящен раздел «Разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные» МСФО (IAS) 1. В соответствии с пунктом 60 в своем отчете о финансовом положении организация должна отдельно представлять оборотные и внеоборотные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в соответствии с пунктами 66 – 76, за исключением случаев, когда способ представления по степени ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию. Если применяется указанное исключение, организация должна представлять все активы и обязательства в порядке их ликвидности. Таким образом, в отличие от ПБУ 4/99 представление активов в бухгалтерском балансе с подразделением на долгосрочные и краткосрочные по МСФО не является обязательным.

В соответствии с пунктом 66 организация должна классифицировать актив как оборотный, когда:

(а) она предполагает реализовать актив или намеревается продать или потребить его в рамках своего обычного операционного цикла;

(b) она удерживает этот актив главным образом для целей торговли;

(c) она предполагает реализовать стоимость этого актива в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или

(d) этот актив представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств (в значении, определенном в МСФО (IAS) 7), кроме случаев, когда существуют ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств, действующие в течение минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Организация должна классифицировать все прочие активы как внеоборотные.

В МСФО (IAS) 1 термин «внеоборотные» (согласно пункту 67) используется для обозначения материальных, нематериальных и финансовых активов долгосрочного характера. Стандарт не запрещает использовать альтернативные обозначения при условии, что их смысл очевиден.

Пункты с 62 по 65 МСФО (IAS) 1 содержат положения о том, чем должна руководствоваться организация при выборе формата представления статей бухгалтерского баланса:

62. В случаях, когда организация осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко идентифицируемого операционного цикла, отдельная классификация активов и обязательств в отчете о финансовом положении на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные) даст полезную информацию, поскольку позволяет таким образом разграничить чистые активы, постоянно обращающиеся как оборотный капитал, и чистые активы, используемые в долгосрочной деятельности организации. Это также позволяет выделить активы, реализация стоимости которых предполагается в пределах текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в пределах того же периода.

63. Для некоторых организаций, таких как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию по сравнению с представлением их с подразделением на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные), поскольку такая организация не осуществляет поставку товаров или услуг в пределах четко идентифицируемого операционного цикла.

64. Организации разрешается при применении пункта 60 представлять одну часть своих активов и обязательств с подразделением на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные), а другую их часть – в порядке ликвидности, если таким образом обеспечивается представление надежной и более уместной информации. Необходимость в использовании смешанной основы представления может возникнуть в тех случаях, когда организация осуществляет различные виды деятельности.

65. Информация о предполагаемых сроках реализации активов и обязательств является полезной для оценки ликвидности и платежеспособности организации. МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» требует раскрытия информации о сроках погашения финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы включают торговую и прочую дебиторскую задолженность, а финансовые обязательства включают торговую и прочую кредиторскую задолженность. Информация о предполагаемых сроках возмещения немонетарных активов, таких как запасы, и о предполагаемых сроках погашения обязательств, таких как оценочные обязательства, также полезна, вне зависимости от того, классифицируются ли активы и обязательства как оборотные (краткосрочные) или внеоборотные (долгосрочные). Например, организация раскрывает информацию о величине запасов, возмещение стоимости которых ожидается по прошествии более двенадцати месяцев после

В соответствии с пунктом 68 МСФО (IAS) 1 операционный цикл организации представляет собой промежуток времени между приобретением активов для обработки и их реализацией в форме денежных средств или их эквивалентов. В случаях, когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, принимается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев. К оборотным активам относятся активы (такие как запасы и торговая дебиторская задолженность), продажа, потребление или реализация которых осуществляется в пределах обычного операционного цикла, даже когда не предполагается, что их стоимость будет реализована в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода. В состав оборотных активов также включаются активы, главным образом предназначенные для целей торговли (примерами таковых являются некоторые финансовые активы, отвечающие определению «предназначенные для торговли» согласно МСФО (IFRS) 9), а также оборотная часть внеоборотных финансовых активов.

При этом в соответствии с пунктом 61 какой бы способ представления организация ни приняла, она должна раскрыть сумму, возмещение или погашение которой ожидается по прошествии более двенадцати месяцев, применительно к каждой статье активов и обязательств, в составе которой объединены суммы, возмещение или погашение которых ожидается:

- (a) в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, и
- (b) по прошествии более двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Кроме того, пункт 94 МСФО (IFRS) 16 содержит требование, аналогичное ФСБУ 25/2018: арендодатель должен раскрывать информацию об анализе дебиторской задолженности по арендным платежам по срокам погашения, отражая недисконтированные арендные платежи к получению на ежегодной основе для как минимум каждого из первых пяти лет и общие суммы для остальных лет. Арендодатель должен осуществлять сверку недисконтированных арендных платежей с чистой инвестицией в аренду. При этом данное требование (также как в ФСБУ 25/2018) не относится непосредственно к бухгалтерскому балансу, а касается пояснений к нему.

Исходя из изложенного обособленное представление краткосрочной части инвестиции в аренду непосредственно в бухгалтерском балансе имеет информационную полезность для пользователей бухгалтерской отчетности в том случае, если организация осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко идентифицируемого операционного цикла, как это описано в пунктах 62 – 65 и 68 МСФО (IAS) 1. В ином случае целесообразным является представление инвестиций в аренду одной статьей в составе внеоборотных активов (если применяется разделение на оборотные и оборотные) с раскрытием краткосрочной части в пояснениях к бухгалтерскому балансу вместе с информацией о разбивке инвестиций в аренду по срокам погашения для каждого года из первых пяти лет.

В случае ограниченности бухгалтерского баланса группами статей, определенных №66н, организация имеет возможность показать долгосрочную и краткосрочную части инвестиции в аренду в группах статей «Финансовые вложения», которые имеются в обоих разделах I. «Внеоборотные активы» и II. «Оборотные активы». Иных групп статей, которые присутствовали бы в обоих разделах и при этом подходили бы по смыслу для включения инвестиций в аренду, утвержденная №66н форма бухгалтерского баланса не содержит.