**ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»  
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)**

# *Проект на заседание Отраслевого комитета лизинга (ОК Лизинг) 2021-09-10*

# Редакция 2

# РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-1ХХ/2021-ОКЛизинг «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 п.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».
5. Стоимость актива, признанного в соответствии с пунктами 2, 3 настоящей Рекомендации, проверяется на обесценение в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS~~) 9 «Финансовые инструменты».~~ 36 «Обесценение активов».

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Описание правил учета и отчетности неоперационной аренды у арендодателя в ФСБУ 25/2018 и IFRS 16 начинаются с момента передачи предмета аренды арендатору (на дату начала аренды) и 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, являющегося у арендатора основным средством по классификации бухгалтерского учета. 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. На этом основании рекомендуется арендодателю отражать в бухгалтерском учете процесс создания, приобретения и доведения до состояния пригодного к эксплуатации предмета аренды, то есть процесс инвестиций, по правилам, описанным в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

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, обладающего 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, на 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.

Из отмеченного вытекает, что стадия инвестирования капитала в предмет аренды, классифицируемого по бухгалтерскому учету как основное средство, должна регламентироваться правилами ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», адресованными процессу создания основных средств. Обесценение капитала, формирующего предмет аренды на стадии подготовки инвестиции к передаче арендатору, оценивается по правилам МСФО (IFRS) 36 «Обесценение активов» (см. пункт 24 ФСБУ 26/2020).

НИ: Полагаем, надо закончить этим и не касаться арендатора и его авансовых и прочих платежей

~~В соответствии с п.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. 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, а не в качестве капитальных вложений. 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 в составе инвестиций в аренду, а не в составе капитальных вложений.~~

~~Поскольку будущие экономические выгоды арендодателя от предмета аренды связаны с оплатой арендатором арендных платежей по договору, а не с эффективностью использования арендатором этого предмета, то для целей оценки признаваемого арендодателем актива уместно применять положение по обесценению, предусмотренное пунктом 38 ФСБУ 25, а не положение, предусмотренное пунктом 17 ФСБУ 26. То есть, тестирование рассматриваемого актива осуществляется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».~~

НИ: Если добавлять, то следующее:

По договору финансовой аренды до передачи предмета аренды арендатору могут поступить авансовые, залоговые и иные платежи от арендатора. В договоре могут присутствовать и обязательства арендатора выплатить штрафные санкции арендодателю при отказе принять предмет аренды. Однако, эти финансовые отношения не могут квалифицироваться как «финансовые обязательства», так как до передачи предмета аренды арендатору еще не возникает «финансовый актив», а в силу этого сам договор финансовой аренды на этой стадии реализации не может квалифицироваться как «финансовый инструмент». Понятия «финансовый актив», «финансовые обязательства», «финансовый инструмент» будут присущи договору финансовой аренды только после даты передачи предмета аренды арендатору, даты вступления в действие ФСБУ 25/2018 и IFRS 16. В силу отмеченного на инвестиционной стадии реализации договора финансовой аренды оценка обесценения обязательства со стороны арендатора не может быть произведена по правилам МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

**ИЛЛЮСТРАТИВНЫЙ ПРИМЕР**

**Условия договора:**

**Таблица №1**

|  |  |
| --- | --- |
| **Параметр** | **Значение** |
| Дата подписания договора неоперационной (финансовой) арены | 10.08.2020 |
| Дата передачи в аренду | 02.11.2020 |
| Сумма договора, в т. ч. НДС 20%, руб. | 3 276 000 |
| Дата авансового платежа | 12.08.2020 |
| Сумма авансового платежа, в т. ч. НДС 20%, руб. | 240 000 |
| Стоимость предмета аренды, в том числе НДС 20%, руб. | 2 400 000 |
| Срок аренды, мес. | 24 |

* Исходя из требований ФСБУ 25/2018 аренда по договору квалифицируется как неоперационная
* В договоре указано, что арендодатель предоставляет автоматическую линию в аренду
* По условиям договора аванс не обладает правом возвратности и переквалификации

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Операции в инвестиционном периоде (факт)** | | | | | | | | | | | | |
|  | |  |  | | |  | | | **Таблица №2** | | | |
| **Статья** | | **Сумма** | **Дата поставки** | | | **Дата платежа** | | | **Размер платежа** | | | |
| Авансовый платеж арендатора, в т. ч. 20% НДС, руб. | | 240 000 | 11.08.20 | | | 12.08.20; 10.12.20 | | | 80%; 20% | | | |
| Транспортные расходы по доставке автоматической линии до производственной площадки арендатора, без НДС , руб. | | 84 000 | 20.09.20 | | | 10.09.20 | | | 100% | | | |
| Монтажные работы, в т. ч. НДС 20%, руб. | | 240 000 | 25.10.20 | | | 27.10.20 | | | 100% | | | |
| Агентское вознаграждение без НДС, руб | | 50 000 | 25.10.20 | | | 27.10.20 | | | 100% | | | |
| Приобретение автоматической линии, в т. ч. НДС 20%, руб. | | 2 400 000 | 20.09.20 | | | 11.08.20; 02.11.20 | | | 50%; 50% | | | |
| **Журнал операций, руб.**   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | |  |  |  |  | **Таблица №3** | | **Дата** | **Операция** | **Сумма в руб.** | **Арендодатель** | | | **Дебет** | **Кредит** | |  | **Операции в августе месяце 2020 г. Инвестиционный период** | | | | | 11.08.20 | Оплата поставщику50% стоимости автоматической линии, в т.ч. 20% НДС. | 1 200 000 | 60.02 | 51 | | 12.08.20 | Получен аванс от арендатора, в т.ч. 20% НДС | 192 000 | 51 | 62.02 | | 12.08.20 | Начислен НДС в бюдет с полученного аванса по договору | 32 000 | 76АВ | 68.02 | |  | **Операции в сентябре месяце 2020 г. Инвестиционный период** | | | | | 10.09.20 | Оплата транспортных расходов по доставке автоматической линии до производственной площадки арендатора, без НДС, руб. | 84 000 | 60.02 | 51 | | 20.09.20 | Поставка автоматической линии, без НДС | 2 000 000 | 08.04 | 60.01 | | 20.09.20 | НДС по поставке аватоматической линии | 400 000 | 19.01 "НДС при приобретении основных средств" | 60.01 | | 20.09.20 | Зачет аванса оплаченного за автоматическую линию | 1 200 000 | 60.01 | 60.02 | | 20.09.20 | Оприходование оказанных транспортных услуг, без НДС | 84 000 | 08.04 | 60.01 | | 20.09.20 | Зачет аванса оплаченного за транспортные услуги | 84 000 | 60.01 | 60.02 | |  | **Операции в октябре месяце 2020 г. Инвестиционный период** |  |  |  | | 25.10.20 | Оприходование монтажных работ | 200 000 | 08.04 | 60.01 | | 25.10.20 | НДС по монтажным работам | 40 000 | 19.01 | 60.01 | | 25.10.20 | Оприходование агентского вознаграждения, без НДС | 50 000 | 08.04 | 60.01 | | 27.10.20 | Оплата монтажных работ, в т. ч. НДС 20% | 240 000 | 60.01 | 51 | | 27.10.20 | Оплата агентского вознаграждения, без НДС | 50 000 | 60.01 | 51 | |  | **Операции на день передачи предмета аренды арендатору** | | | | | 02.11.20 | Признание предмета аренды пригодного к эксплуатации по сумме инвестиционных затрат | 2 334 000 | 03.02 | 08.04 | | 02.11.20 | Списание инвестиционных затрат в ЧИЛ | 2 334 000 | 76/ ЧИЛ | 03.02 | | 02.11.20 | В случае если, справедливая стоимость (СС) предмета аренды не равна сумме инвест. затрат на дату передачи в лизинг, то признается прибыль или убыток на разницу |  | 76/ ЧИЛ | 90.01/90.02 (Субконто «Изменение СС») | | 02.11.20 | Списание в чистые инвестиции ППЗ (иные первоначальные прямые затраты, не отраженные на счете 03 исходя из учетной политики компании) |  | 76/ ЧИЛ | 76.ППЗ | | 02.11.20 | Начисление оплаты (уменьшения) ЧИЛ в размере авансового платежа в соответствии с Графиком платежей | 200 000 | 62.01 | 76/ ЧИЛ | | 02.11.20 | Начисление НДС к оплате по авансовому платежу в соответствии с Графиком платежей | *40 000* | 62.01 | 76/ НДС | | 02.11.20 | Зачет аванса полученного | 192 000 | 62.02 | 62.01 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| **Оборотно- сальдовая ведомость на 31.08.20, руб.** | | | | | | | |  | | |  | | |
| **Счет** | **Сальдо на 01.08.20** | | | | **Дебет** | | | **Кредит** | | | **Сальдо 31.08.20** | | |
| 51 | 0 | | | | 192 000 | | | 1 200 000 | | | -1 008 000 | | |
| 60.02 | 0 | | | | 1 200 000 | | |  | | | 1 200 000 | | |
| 62.02 |  | | | |  | | | 192 000 | | | -192 000 | | |
| 68.02 | 0 | | | |  | | | 32 000 | | | -32 000 | | |
| 76АВ | 0 | | | | 32 000 | | |  | | | 32 000 | | |
| **Итого:** | **0** | | | | **1 424 000** | | | **1 424 000** | | | **0** | | |
|  |  | | | |  | | |  | | |  | | |
| **Оборотно- сальдовая ведомость на 30.09.20, руб.** | | | | | | | |  | | |  | | |
| **Счет** | **Сальдо на 01.09.20** | | | | **Дебет** | | | **Кредит** | | | **Сальдо 30.09.20** | | |
| 08.04 | 0 | | | | 2 084 000 | | |  | | | 2 084 000 | | |
| 19.01 |  | | | | 400 000 | | |  | | | 400 000 | | |
| 51 | -1 008 000 | | | |  | | | 84 000 | | | -1 092 000 | | |
| 60.01 |  | | | | 1 284 000 | | | 2 484 000 | | | -1 200 000 | | |
| 60.02 | 1 200 000 | | | | 84 000 | | | 1 284 000 | | | 0 | | |
| 62.02 | -192 000 | | | |  | | |  | | | -192 000 | | |
| 68.02 | -32 000 | | | |  | | |  | | | -32 000 | | |
| 76АВ | 32 000 | | | |  | | |  | | | 32 000 | | |
| **Итого:** | **0** | | | | **3 852 000** | | | **3 852 000** | | | **0** | | |
|  |  | | | |  | | |  | | |  | | |
| **Оборотно- сальдовая ведомость на 31.10.20, руб.** | | | | | | | |  | | |  | | |
| **Счет** | **Сальдо на 01.10.20** | | | | **Дебет** | | | **Кредит** | | | **Сальдо 31.10.20** | | |
| 08.04 | 2 084 000 | | | | 250 000 | | |  | | | 2 334 000 | | |
| 19.01 | 400 000 | | | | 40 000 | | |  | | | 440 000 | | |
| 51 | -1 092 000 | | | |  | | | 290 000 | | | -1 382 000 | | |
| 60.01 | -1 200 000 | | | | 290 000 | | | 290 000 | | | -1 200 000 | | |
| 60.02 | 0 | | | |  | | |  | | | 0 | | |
| 62.02 | -192 000 | | | |  | | |  | | | -192 000 | | |
| 68.02 | -32 000 | | | |  | | |  | | | -32 000 | | |
| 76АВ | 32 000 | | | | 0 | | |  | | | 32 000 | | |
| **Итого:** | **0** | | | | **580 000** | | | **580 000** | | | **0** | | |
|  |  | | | |  | | |  | | |  | | |
| **Оборотно- сальдовая ведомость на 30.11.20, руб.** | | | | | | | |  | | |  | | |
| **Счет** | **Сальдо на 01.11.20** | | | | **Дебет** | | | **Кредит** | | | **Сальдо 02.11.20** | | |
| 03.02 |  | | | | 2 334 000 | | | 2 334 000 | | | 0 | | |
| 08.04 | 2 334 000 | | | |  | | | 2 334 000 | | | 0 | | |
| 19.01 | 440 000 | | | |  | | |  | | | 440 000 | | |
| 51 | -1 382 000 | | | |  | | |  | | | -1 382 000 | | |
| 60.01 | -1 200 000 | | | |  | | |  | | | -1 200 000 | | |
| 60.02 | 0 | | | |  | | |  | | | 0 | | |
| 62.01 |  | | | | 240 000 | | | 192 000 | | | 48 000 | | |
| 62.02 | -192 000 | | | | 192 000 | | |  | | | 0 | | |
| 68.02 | -32 000 | | | |  | | |  | | | -32 000 | | |
| 76/ЧИЛ |  | | | | 2 334 000 | | | 200 000 | | | 2 134 000 | | |
| 76/НДС |  | | | |  | | | 40 000 | | | -40 000 | | |
| 76АВ | 32 000 | | | |  | | |  | | | 32 000 | | |
| **Итого:** | **0** | | | | **5 100 000** | | | **5 100 000** | | | **0** | | |
| **Статьи баланса, отражающие инвестицию в аренду и авансовый платеж** | | | | | | | | | | | | | | | |
| **Баланс** | | | | **на 31.08.20** | | | **на 30.09.20** | | | **на 31.10.20** | | **на 02.11.20** | | |
| **Актив**/Внеоборотные активы/Финансовые вложения | | | |  | | |  | | |  | |  | | |
| *\* Инвестиции в финансовую аренду до начала аренды* | | | |  | | | *1 892 000* | | | *2 142 000* | |  | | |
| *\*Инвестиции в финансовую аренду после начала аренды* | | | |  | | |  | | |  | | *2 182 000* | | |
|  | | | |  | | |  | | |  | |  | | |
| **Пассив**/Краткосрочные обязательства/Кредиторская задолженность | | | |  | | |  | | |  | |  | | |
| *\*Авансы в финансовую аренду до начала аренды* | | | | *-192 000* | | |  | | |  | |  | | |
| *\*Авансы в финансовую аренду, не подлежащие взаимозачету* | | | |  | | |  | | |  | |  | | |

Примечание: Расчет статьи баланса «Инвестиции в аренду до начала аренды»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| На 30.09.20 | Счет 08.04 | 2 084 000,00 |
| Счет 62.02 | -192 000,00 |
| **Итого** | **1 892 000,00** |
| На 31.10.20 | Счет 08.04 | 2 334 000,00 |
| Счет 62.02 | -192 000,00 |
| **Итого** | **2 142 000,00** |
| На 02.11.20 | Счет 76ЧИЛ | 2 134 000 |
| Счет 62.01 | 48 000 |
| **Итого** | **2 182 000** |