

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-104/2019-ОК ЛИЗИНГ «КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ ПО ЧИСТОЙ ИНВЕСТИЦИИ В АРЕНДУ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Договор аренды квалифицирован арендодателем в качестве финансовой аренды. По этому договору предусмотрены арендные платежи, величина которых выражена в иностранной валюте. В связи с изменением курса иностранной валюты суммы платежей в рублях меняются. Образуются курсовые разницы.

В этой связи возникают вопросы, каким образом должны признаваться образующиеся курсовые разницы в бухгалтерском учете арендодателя, подлежит ли пересчету стоимость чистой инвестиции в аренду в связи с этими разницами, куда должны эти разницы относиться.

РЕШЕНИЕ

- 1.** Стоимость чистой инвестиции в аренду подлежит пересчету в связи с изменением курса иностранной валюты в той части, в которой в этой валюте выражены арендные платежи, включенные в указанную стоимость.
- 2.** Арендный платеж считается выраженным в иностранной валюте, если его величина определена в единицах этой валюты, и при этом рублевая оценка такого платежа меняется соответственно изменению курса иностранной валюты. Выраженность в иностранной валюте арендного платежа не зависит от того, в какой именно валюте будет осуществляться сам платеж – в валюте или в рублях.
- 3.** Часть стоимости чистой инвестиции в аренду, приходящаяся на гарантированную ликвидационную стоимость предмета аренды, подлежит пересчету в связи с изменением курса иностранной валюты, если в этой валюте выражен платеж по предоставленной арендатору соответствующей гарантии.
- 4.** Часть стоимости чистой инвестиции в аренду, приходящаяся на негарантированную ликвидационную стоимость предмета аренды, не подлежит пересчету в связи с изменением курса иностранной валюты, если иное не установлено пунктом 5 настоящей Рекомендации.

5. В случае если помимо негарантированной ликвидационной стоимости вся остальная часть стоимости чистой инвестиции в аренду выражена в иностранной валюте, организация может в целях соблюдения требования рациональности определять негарантированную ликвидационную стоимость в этой же иностранной валюте и в таком случае пересчитывать стоимость чистой инвестиции в аренду целиком, без разделения ее на компоненты, подлежащие и не подлежащие пересчету.
6. Курсовая разница от пересчета стоимости чистой инвестиции в аренду в связи с изменением курса иностранной валюты определяется как свернутый результат пропорционального пересчета валовой инвестиции в аренду и процентного дисконта (дохода будущих периодов, равного превышению валовой инвестиции в аренду над чистой инвестицией в аренду).
7. Курсовая разница, определенная в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации, относится на прибыль (убыток) текущего периода, за исключением случая, когда чистая инвестиция в аренду является инструментом хеджирования. В последнем случае указанная курсовая разница признается в порядке, установленном для учета хеджирования международными стандартами финансовой отчетности.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с п. 32 ФСБУ 25 «Бухгалтерский учет аренды» и п. 67 IFRS 16 «Аренда» лизингодатель на дату начала аренды должен признавать в своем отчете о финансовом положении предметы лизинга и представлять их в качестве актива (дебиторской задолженности) в сумме, равной чистой инвестиции в аренду. В соответствии с п. 33 ФСБУ 25 чистая инвестиция — это инвестиция, стоимость которой определяется путем дисконтирования сумм номинальных величин будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды.

В ФСБУ 25 и IFRS 16 не предусмотрено особого порядка учета чистой инвестиции в аренду, стоимость которой выражена в иностранной валюте. Арендные платежи, которые зависят от курса валюты, не классифицируются как переменные арендные платежи, поскольку изменение их стоимости обусловлено лишь течением времени, а не изменением каких-либо фактов и обязательств, возникших после даты начала аренды. В соответствии с ФСБУ 25 и IFRS 16 в применении к обозначенной проблеме сумма номинальных величин причитающихся арендодателю будущих лизинговых платежей по договору аренды включает в себя суммы выкупной стоимости, обусловленные договором аренды, а также НДС (в случае, если порядок учета НДС определен договором и учетной политикой организации).

В терминологии IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» монетарной статьей являются сама иностранная валюта, а также активы и обязательства, предполагающие получение или выплату фиксированной или определяемой суммы денежных единиц, выраженной в иностранной валюте. Чистая инвестиция подходит под понятие монетарной статьи в том случае, если состоит из суммы монетарных статей:

- а) арендных платежей, выраженных в иностранной валюте, и
- б) гарантированной ликвидационной стоимости, выраженной в иностранной валюте.

Негарантированная ликвидационная стоимость в общем случае не подходит под понятие монетарной статьи, так как не предполагает уплату арендодателю фиксированного или определяемого количества денежных единиц.

В ФСБУ и МСФО не указывается как пересчитывать чистую инвестицию в аренду, имеющую в своем составе немонетарные статьи. При наличии в составе чистой инвестиции в аренду элементов, не отвечающих определению монетарной статьи в рамках IAS 21, пересчитывать по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были пересчитаны при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности следует только те элементы, которые определяются как монетарные.

В связи с принятием IFRS 16 «Аренда» в пункт 16 IAS 21 были внесены изменения: в число примеров монетарных статей добавлено обязательство по аренде, выраженное в иностранной валюте. Таким образом вопрос уточнен в отношении арендатора. Однако по арендодателю таких уточнений не сделано. У арендатора обязательство по аренде заведомо не может включать в себя негарантированную ликвидационную стоимость, поэтому чистая инвестиция в аренду, признаваемая в качестве актива арендодателем, в этой части не является симметричной обязательству по аренде, признаваемому арендатором.

В соответствии с п. 28 IAS 21 курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при пересчете монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были пересчитаны при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в составе прибыли или убытка за период, в котором они возникли, за исключением курсовых разниц, возникающих в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистых инвестиций отчитывающейся организации в иностранное подразделение.

Учет курсовых разниц в РФ регламентируется в ФСБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», в соответствии с которым курсовая разница подлежит зачислению **на финансовые результаты** организации как прочие доходы или прочие расходы, за исключением:

- 1) случаев использования организацией активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, с целью хеджирования валютных рисков;
- 2) курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации;
- 3) курсовых разниц, возникающих в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации.

Таким образом, в ФСБУ 3/2006 не предусмотрено особого порядка учета курсовых разниц, возникающих в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости чистой инвестиции в аренду, поэтому данные курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации.