

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-133/2021-ОК ЛИЗИНГ «СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ ПРЕДМЕТА ЛИЗИНГА»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Понятие справедливой стоимости, широко представленное в стандартах МСФО, в области регулирования бухгалтерского учета в России в сфере аренды начинает использоваться с введением в действие ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

В ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и в IFRS 16 «Аренда» экономическая категория «справедливая стоимость» используется арендодателем и арендатором при определении приведенной стоимости будущих арендных платежей.

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» не дает определения справедливой стоимости и не описывает правила ее оценки. В пункте 8 указывается: «Для целей настоящего Стандарта справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 16 "Аренда" и другими Международными стандартами финансовой отчетности и Разъяснениями Международных стандартов финансовой отчетности, принимаемыми Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, введенными в действие на территории Российской Федерации, в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.»

Учитывая необходимость практического использования категории «справедливая стоимость» в практике ведения бухгалтерского учета участниками лизинговых сделок, настоящая Рекомендация ставит своей целью обозначить рациональные пути определения значения этого показателя. Особенностью договоров лизинга является такой элемент как целевое приобретение предмета лизинга лизингодателем у поставщика для передачи его лизингополучателю. Цена такого приобретения видится наиболее доступным источником информации о справедливой стоимости предмета лизинга, для получения которой не требуются специальные процедуры. В этой связи Рекомендация нацелена на определение условий, при соблюдении которых организации могут считать справедливой стоимостью предмета аренды непосредственно цену приобретения арендодателем предмета аренды у поставщика для арендатора, и таким образом избавляются от дорогостоящих оценочных процедур. Также Рекомендация определяет порядок действий в случаях, когда эти условия не соблюдаются.

РЕШЕНИЕ

1. В целях применения пунктов 15 и 33 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» справедливой стоимостью предмета аренды считается цена приобретения арендодателем

предмета аренды у поставщика для арендатора, если иное не установлено пунктами 3, 4 настоящей Рекомендации.

2. Применение пункта 1 настоящей Рекомендации предполагает, что у арендодателя в общем случае (при прочих равных условиях) не образуются прибыли и (или) убытки по договору до даты начала аренды и на дату начала аренды.
3. При применении пункта 1 настоящей Рекомендации организация должна дополнительно проанализировать влияние следующих факторов на цену сделки арендодателя с поставщиком:

- а) поставщик, выбранный арендатором, является связанной с арендатором стороной;
- б) поставщик, выбранный арендодателем, является связанной с арендодателем стороной;

В случае если организация не может подтвердить отсутствие влияния указанных факторов на цену сделки, справедливая стоимость предмета аренды определяется в порядке, предусмотренном пунктом 5 настоящей Рекомендации.

4. Справедливой стоимостью предмета аренды не может считаться непосредственно цена приобретения арендодателем предмета аренды у поставщика при наличии любого из следующих обстоятельств:

- а) договор поставщика с арендодателем предусматривает существенные скидки или надбавки в связи с обстоятельствами конкретной хозяйственной ситуации или отношениями арендодателя/арендатора и поставщика по другим договорам к цене, по которой поставщик продавал бы предмет аренды в отсутствии указанных обстоятельств или отношений;
- б) существенная продолжительность инвестиционного периода создания предмета аренды, если после приобретения арендодателем предмета аренды у поставщика до его передачи арендатору произошли изменения на рынках, которые предположительно существенно повлияли на справедливую стоимость предмета аренды;
- в) иные обстоятельства, свидетельствующие о заключении договора арендодателя с поставщиком на условиях иных, чем предполагались бы в сделке между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку.

5. В случаях, указанных в пунктах 3, 4 настоящей Рекомендации, арендодатель определяет справедливую стоимость предмета аренды исходя из доступной информации, как цену, которая была бы получена при продаже предмета аренды в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату начала аренды. При этом цена приобретения арендодателем предмета аренды у поставщика для арендатора принимается во внимание с учетом анализа фактов и обстоятельств, как это изложено в пунктах В43, В44 Приложения В к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

6. Разница между справедливой стоимостью предмета аренды и ценой приобретения арендодателем предмета аренды у поставщика (при наличии) признается доходом или расходом арендодателя в составе прибыли/убытка на дату начала аренды.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 8 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом

финансовой отчетности (IFRS) 16 "Аренда" и другими Международными стандартами и разъяснениями, введенными в действие на территории Российской Федерации, в порядке, установленном законодательством РФ.

Различные варианты оценки справедливой стоимости (как по фактическим рыночным ценам, так и по расчетным величинам) предусмотрены в стандарте IFRS 13 «Справедливая стоимость».

Следует обратить внимание, что требования к оценке и раскрытию информации, предусмотренные IFRS 13 «Справедливая стоимость», не применяются в отношении операций по аренде, учитываемых в соответствии с IFRS 16 "Аренда" (пункт 6 IFRS 13). В то же время Стандарт IFRS 13 применяется, когда какой-либо другой Стандарт требует или позволяет использовать оценку справедливой стоимости (пункт 5 IFRS 13). Таким образом, применение стандарта IFRS 13 позволительно в той части, в которой он не противоречит IFRS 16 "Аренда". Поскольку IFRS 16 по вопросам справедливой стоимости ограничивается лишь ее определением, отличающимся от IFRS 13, допустимо применение основных характеристик, оценок справедливой стоимости, раскрытых в IFRS 13, в той части, в которой это не противоречит определению справедливой стоимости, данному в IFRS 16.

Согласно иерархии справедливой стоимости в IFRS 13 предпочтение отдается рыночным оценкам на активном рынке. При отсутствии рынка, когда цена не является наблюдаемой, справедливая стоимость определяется расчетным путем. При этом стандарт допускает, что организация должна выбрать такой метод оценки, который был бы уместен в имеющихся обстоятельствах, для которого существовало бы достаточно информации для оценки справедливой стоимости и который позволил бы организации в большей степени использовать рыночные данные и в меньшей степени нерыночные допущения и предположения.

Относительно стороны договора по приобретению предмета аренды финансового лизинга имеются свои особенности, отмеченные в статье 665 ГК РФ. *«По договору финансовой аренды арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить это имущество за плату во временное владение и пользование. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца».*

Договором финансового лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем (ст. 665 ГК РФ ст.2 Федерального закона от 29.10.1998 №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)).

Таким образом, нормативная база, регулирующая характер отношений финансового лизинга гласит, что риски и экономические последствия по договору купли-продажи предмета аренды несет сторона договора финансового лизинга, которая выбрала предмет лизинга, продавца и условия договора купли-продажи, если иное не предусмотрено договором лизинга (п. 2, п. 3 ст. 22 Федерального закона №164-ФЗ).

Из совокупности вышеуказанных норм можно сделать вывод о том, что в целях оценки справедливой стоимости в договоре купли-продажи предмета аренды стороной договора принимается субъект договора финансового лизинга, выбравший продавца и рыночные условия приобретения предмета аренды.

В соответствии с пунктом 67 IFRS 13 Методы оценки, применяемые для оценки справедливой стоимости, должны в максимальной степени использовать релевантные наблюдаемые исходные данные и сводить к минимуму использование ненаблюдаемых

исходных данных. В этой связи участники договора лизинга должны при определении справедливой стоимости предмета аренды опираться (при прочих равных условиях) на цену приобретения арендодателем предмета аренды у поставщика как наиболее очевидный и прямой источник информации о справедливой стоимости.

Вместе с тем, данный источник информации не может использоваться как абсолютный. Ряд фактов и обстоятельств может свидетельствовать о том, что цена сделки не является показателем справедливой стоимости или, как минимум, требует корректировок при определении справедливой стоимости.