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

**Принята Комитетом по рекомендациям 2018-06-07**

**Утверждена в итоговой редакции 2018-10-05**

# **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-92/2018-КпР «ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВОМ»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Порядок формирования учетной политики в условиях отсутствия способов в ФСБУ регулируется пунктом 7.1 ФСБУ 1/2008, в соответствии с которым по иерархии используемых источников в первую очередь необходимо применять МСФО.

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в бухгалтерском учете арендатора признается в качестве актива право пользования. Пункт 47 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предусматривает два способа представления в бухгалтерском балансе такого права пользования:

1-й способ: представлять отдельно от других активов;

2-й способ: включать в ту же статью, по которой представлялись бы соответствующие активы, если бы они находились в собственности с раскрытием информации в примечаниях.

В связи с вышеизложенным возникает вопрос корректного представления активов в форме права пользования в бухгалтерском балансе. В частности, должны ли такие активы (с учетом существенности) представляться в качестве самостоятельной статьи бухгалтерского баланса либо включаться в состав основных средств наряду с собственными основными средствами или другого соответствующего вида активов.

Данный вопрос сохранит актуальность и после принятия ФСБУ «Аренда», поскольку проект этого стандарта содержит положения, аналогичные МСФО 16.

**РЕШЕНИЕ**

1. Права пользования, возникающие у арендатора из договоров аренды, представляются в бухгалтерском балансе в качестве самостоятельной статьи в группе статей «Основные средства», если иное не установлено в пункте 2 настоящей Рекомендации.
2. Права пользования, возникающие у арендатора из договоров аренды, могут представляться в бухгалтерском балансе вместе с собственными основными средствами без выделения в самостоятельную статью в следующих случаях:
3. договором аренды предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору в конце срока аренды;
4. договором аренды предусмотрено право арендатора на выкуп предмета аренды в конце срока аренды на таких условиях, исходя из которых можно быть уверенным, что при отсутствии непредвиденных обстоятельств арендатор воспользуется этим правом;
5. справедливая стоимость предмета аренды, которую он предположительно будет иметь в конце срока аренды, несравнимо мала по сравнению с его справедливой стоимостью в начале аренды.
6. Способ представления прав пользования раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу. При применении способа представления, указанного в пункте 2 настоящей рекомендации, организация раскрывает статью активов бухгалтерского баланса, в составе которой представлены права пользования.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Для пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет интерес видеть права аренды обособленно от собственных основных средств в тех случаях, когда характер и условия извлечения экономических выгод отличаются для арендованных и собственных объектов. В тех случаях, когда указанные характер и условия одинаковы, необходимость разделения арендованных и собственных объектов отсутствует.

Основным отличием в характере и условиях извлечения экономических выгод для арендованных и собственных объектов является ограничение в сроке эксплуатации объекта условиями договора. Арендованные объекты не могут использоваться дольше, чем предусмотрено договором аренды, в то время как собственные объекты могут использоваться их собственником неограниченно по его усмотрению.

Такое ограничение актуально в тех случаях, когда к концу срока аренды объект будет по-прежнему иметь значительную стоимость. И в части этой стоимости арендатор не сможет воспользоваться экономическими выгодами от объекта, поскольку его придется вернуть арендодателю. Соответственно указанное ограничение не актуально в случаях, когда в конце срока аренды право собственности на предмет аренды переходит к арендатору, поскольку арендатор имеет возможность извлекать экономические выгоды от такого объекта без ограничений так же, как от собственного объекта. Также указанное ограничение не актуально в случае, когда на момент окончания аренды подлежащий возврату объект уже не будет обладать стоимостью, существенной настолько, чтобы необходимость возврата имела значение с точки зрения извлечения экономических выгод.

В соответствии с п.47 МСФО 16:

Представление

47 Арендатор должен либо представлять в отчете о финансовом положении, либо раскрывать в примечаниях следующую информацию:

(a) активы в форме права пользования **отдельно** от прочих активов. **Если** арендатор **не** представляет активы в форме права пользования **отдельно** в отчете о финансовом положении, арендатор должен:

(i) **включать активы в форме права пользования в ту же статью**, по которой представлялись бы соответствующие базовые активы, если бы они находились в собственности; и

(ii) раскрывать информацию о том, какие статьи в отчете о финансовом положении включают такие активы в форме права пользования.

(b) обязательства по аренде отдельно от прочих обязательств. Если арендатор не представляет обязательства по аренде отдельно в отчете о финансовом положении, арендатор должен раскрывать информацию о том, какие статьи в отчете о финансовом положении включают такие обязательства.

Presentation

47 A lessee shall either present in the statement of financial position, or disclose in the notes:

(a) right-of-use assets separately from other assets. If a lessee does not present right-of-use assets separately in the statement of financial position, the lessee shall:

(i) include right-of-use assets within the same line item as that within which the corresponding underlying assets would be presented if they were owned; and

(ii) disclose which line items in the statement of financial position include those right-of-use assets.

(b) lease liabilities separately from other liabilities. If the lessee does not present lease liabilities separately in the statement of financial position, the lessee shall disclose which line items in the statement of financial position include those liabilities.