



ПОПРАВКИ К МСФО (IFRS) 16: УСТУПКИ ПО АРЕНДЕ В СВЯЗИ С КОРОНАВИРУСОМ (COVID-19)

Бюллетень по МСФО 2020/08

Дата вступления в силу

Обязательно для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июня 2020 года или после этой даты. Разрешено более раннее применение, включая финансовые отчетности, не утвержденные к выпуску по состоянию на 28 мая 2020 года.

Влияние на учет

Значительное операционное послабление для арендаторов при учете модификаций к договорам аренды как следствие пандемии COVID-19.

ИСТОРИЯ ВОПРОСА

28 мая 2020 года Совет по МСФО (IASB) опубликовал поправки к МСФО (IFRS) 16, предусматривающие послабления для арендаторов при учете уступок по аренде, предоставленных в связи с пандемией COVID-19.

ПУБЛИКАЦИЯ ДЛЯ АРЕНДАТОРОВ

Совет по МСФО (IASB) получил обратную связь о том, что арендаторы испытывают большие операционные трудности при применении существующих требований МСФО (IFRS)16 к уступкам по аренде. Многие уступки по аренде, предоставляемые арендаторам в связи с COVID-19, подходят под определение модификации аренды, что требует от арендаторов переоценки обязательства по аренде исходя из пересмотренного возмещения и с использованием пересмотренной ставки дисконта. Совет отметил, что несмотря на то что это требование, как правило, не является обременительным, его довольно трудно применять арендаторам, имеющим сотни или тысячи договоров аренды, особенно если компании испытывают еще и другие операционные трудности в связи с влиянием пандемии. Компаниям также необходимо определить, подпадает ли какое-либо изменение договора аренды под определение модификации аренды, что только добавляет сложностей.

Совет по МСФО в апреле 2020 года опубликовал проект документа с поправками к МСФО (IFRS)16, предполагающими операционные уступки для арендаторов. Совет принял решение внести поправки в этот стандарт по результатам обратной связи, полученной вместе с комментариями по данному проекту документа, с учетом изменений исходных положений, содержащихся в проекте документа.

ПОПРАВКИ

В МСФО (IFRS)16 были внесены следующие поправки:

- (a) предоставление арендаторам освобождения от требования определить, является ли уступка по аренде, связанная с COVID-19, модификацией аренды;
- (b) требование к арендаторам, применяющим освобождение по учету уступок по аренде, относящейся к COVID-19, как если бы модификации аренды не было.

Критерии, которым должны соответствовать уступки по аренде, чтобы их можно было квалифицировать как упрощение практического характера, кратко изложены в блок-схеме, представленной ниже. За ней следует объяснение критериев и практические последствия применения упрощения практического характера.

УЧЕТ, КОТОРЫЙ ВЕДЕТ АРЕНДАТОР

Совет по МСФО не внес поправки в требования по учету для арендодателей. Несмотря на то что все уступки, предоставляемые арендаторам, оказывают влияние на учет у арендодателей, Совет отметил, что обстоятельства арендодателей отличаются. Учет, который ведут арендодатели, значительно не изменился в связи с применением МСФО (IFRS)16, и многие уступки, предложенные арендаторам, относятся к аренде, учитываемой как операционная аренда арендодателями, к которым предъявляются менее сложные требования, чем к учету ее арендаторами. Кроме того, в противоположность требованиям к арендаторам в МСФО (IFRS)16 не содержится требований по учету к арендодателям, если изменения в арендной плате не учитываются как модификация. Поэтому, как отмечается в пункте BC240A МСФО (IFRS)16, Совету пришлось бы разработать новые требования, которые могли бы оказать отрицательное влияние на взаимодействие требований к учету для арендодателя, содержащихся в МСФО (IFRS) 16, и требований МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», что могло бы привести к непредвиденным последствиям, в частности, учитывая скорость, с которой необходимо внедрить изменения.

Издание «Вопросы и ответы для персонала» Совета по стандартам финансовой отчетности США (FASB) расширило послабление в ГААП США для арендаторов и арендодателей, поэтому подход Совета по МСФО отличается от FASB в данном моменте.

КРАТКИЙ ОБЗОР ПОПРАВКИ К МСФО (IFRS) 16



КРИТЕРИЙ 1: ПРЯМОЕ СЛЕДСТВИЕ COVID-19

Уступки по аренде должны быть прямым следствием пандемии COVID-19, чтобы можно было применить упрощение практического характера. Поправки не предоставляют дальнейшего руководства по вопросу о том, как надо оценивать данный критерий. Компании могут применять суждение при определении того, является ли уступка по аренде, предоставленная арендодателем, прямым следствием пандемии коронавируса.

Некоторые уступки могут предоставляться по причинам, относящимся к пандемии, но не являющимся ее «прямым следствием». Например, арендодатель снижает платежи за активы, используемые при добыче нефти и газа, при снижении цены нефти ниже определенного уровня — это не является «прямым следствием» пандемии. Такое снижение также не удовлетворяет требованиям критерия 3, так как снижение арендных платежей не будет ограничено данным конкретным временным периодом.

В общих чертах критерии 2–4 являются более конкретными по сравнению с критерием 1, поэтому уступки по аренде, удовлетворяющие критериям 2–4, зачастую могут считаться удовлетворяющими критерию 1. Ряд уступок по аренде, предоставленных во время пандемии, относится к закрытию точек или офисов продаж в результате введенного государством социального дистанцирования или обязательной самоизоляции, которые в основном считаются прямым следствием пандемии.

КРИТЕРИЙ 2: ПЕРЕСМОТРЕННОЕ ВОЗМЕЩЕНИЕ

Уступки по аренде могут явиться результатом пересмотра возмещения по аренде, которое по существу является прежним или меньшим, чем возмещение по аренде, существовавшее до момента изменения.

Этот критерий довольно просто оценивается на практике, если фиксированные номинальные денежные потоки (то есть потоки на недисконтированной основе) уменьшены. Например, если уступка по аренде снижает номинальные денежные потоки на 300 долл. США по сравнению с условиями аренды, существовавшими до изменений, это удовлетворяет данному критерию.

Необходимо дополнительное суждение, если уступка по аренде увеличивает номинальные денежные потоки от аренды. Например, если уступка откладывает три платежа ежемесячной аренды в сумме 100 долл. США на период 12 месяцев, арендодатель и арендатор могут согласовать повышение номинальных денежных потоков до, скажем, 105 долл. США в месяц, для компенсации арендодателю за изменение стоимости денег с течением времени. Это больше характерно для юрисдикций с более высокими уровнями инфляции, для которых изменение стоимости денег с течением времени является более значительным, и когда период отсрочки платежей превышает незначительный период времени.

Поправки не конкретизируют, должно ли пересмотренное возмещение оцениваться исходя из номинальных (недисконтированных) или дисконтированных денежных потоков, и если разрешены дисконтированные денежные потоки, — по какому принципу должна рассчитываться текущая стоимость (например, какая ставка дисконта должна применяться и оценивается ли общая сумма возмещения или только сумма, оставшаяся на момент уступки по аренде).

В основах для выводов по поправкам говорится, что изменение на более чем незначительную сумму в общих платежах не может быть результатом только уступок по аренде из-за COVID-19, за исключением того, в какой степени этот рост отражает изменение стоимости денег с течением времени. Поэтому если номинальные денежные потоки возросли, компаниям, как представляется, уместно оценить критерий 2 путем определения того, отражает ли этот рост изменение стоимости денег с течением времени. Другие рассматриваемые увеличения, такие как штрафы, включенные в отсрочку платежей, могут не удовлетворять данному критерию.

КРИТЕРИЙ 3: ОТНОСИТСЯ К АРЕНДНЫМ ПЛАТЕЖАМ, КОТОРЫЕ ИЗНАЧАЛЬНО НЕОБХОДИМО БЫЛО СДЕЛАТЬ ДО 30 ИЮНЯ 2021 ГОДА ВКЛЮЧИТЕЛЬНО

Уступки по аренде должны снизить арендные платежи, которые изначально необходимо было сделать до 30 июня 2021 года включительно. Этот критерий оценивается в применении ко всей

уступке, и он написан как строгое правило, и по уступке по аренде, которая каким-либо образом снижает арендные платежи после 30 июня 2021 года, невозможно будет применить упрощение практического характера.

Например, если уступка произошла в результате уменьшенных платежей по аренде в период с 30 июня 2020 года по 31 августа 2021 года, в целом уступка по аренде не будет соответствовать данному критерию и упрощение практического характера применить будет невозможно. Не разрешается частичное соответствие уступок по аренде данному критерию (то есть соответствует за период 30 июня 2020 года – 30 июня 2021 года и не соответствует за период 1 июля 2021 года – 31 августа 2021 года). По данному критерию возможна только полная оценка уступки по аренде.

КРИТЕРИЙ 4: БЕЗ ЗНАЧИТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ ПРОЧИХ УСЛОВИЙ ДОГОВОРА

При уступке по аренде не должно содержаться существенных изменений в других условиях договора аренды, кроме изменений, разрешенных другими критериями при упрощении практического характера. Совет по МСФО решил добавить данный критерий для обеспечения того, чтобы только при уступках по аренде, непосредственно относящихся к пандемии, могло бы использоваться упрощение практического характера, а не другие модификации договора аренды, принимаемые одновременно с уступками.

Пролонгация договора, включение или модификация опций для арендатора или арендодателя, другие изменения условий договора исключают уступки по аренде из применения упрощения практического характера. Вместо этого от арендодателя потребуется применения требований, относящихся к модификации договора аренды, если изменение соответствует этому определению. В пункте BC205D (c) МСФО (IFRS) 16 уточняется вывод Совета по МСФО и отмечается, что арендные каникулы на три месяца в периоде до 30 июня 2021 года, за которыми последует три дополнительных месяца существенно равных платежей на конец договора, не являются значительным изменением других условий договора аренды. В документе, принятом на совещании Совета по МСФО 15 мая 2020 года, обсуждается этот пример и намерение Совета закрепить в сфере действия упрощения практического характера простую уступку, которая по сути заменяет период действия уступок по аренде эквивалентным периодом на конец договора и в значительной мере эквивалентными платежами.

Примером договора, не удовлетворяющего данному критерию, является договор, по которому арендодатель предложил сократить ежемесячную оплату офиса на определенный период времени, но только с условием сокращения площади аренды с 5000 до 3000 кв. футов. Это является существенным изменением других условий договора и для него не будет применимо упрощение практического характера.

ВЛИЯНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕНИЯ ПРАКТИЧЕСКОГО ХАРАКТЕРА

Если уступки по аренде удовлетворяют всем критериям, можно применить упрощение практического характера, которое не является обязательным. Поскольку поправки к МСФО (IFRS) 16 не уточняют, можно ли его применять к любым договорам аренды, вся учетная политика по аренде, относящейся к сфере применения МСФО (IFRS) 16, подпадает под требования пункта 2 МСФО (IFRS) 16, в соответствии с которым компания «должна применять настоящий стандарт последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах». Этот подтверждается в пункте BC205C МСФО (IFRS) 16. Поэтому компании должны последовательно применять (или не применять) упрощение практического характера для аналогичных договоров. Если компания применяет упрощение практического характера только для некоторых из всех имеющихся у нее договоров, необходимо дополнительно раскрыть информацию (см. раздел «Раскрытие информации»).

Применяя упрощение практического характера, арендатор не учитывает уступки по договору как модификацию договора независимо от того, соответствуют ли они определению модификации договора аренды. Поправки не конкретизируют, какие требования МСФО (IFRS) 16 необходимо применять вместо руководства по модификации договора. В то же время в ряде ситуаций будут применяться требования пункта 38(b) МСФО (IFRS) 16, в соответствии с которыми переменные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде, включаются в отчет о прибылях и

убытках за период, в котором наступило событие или условие, повлекшее за собой эти платежи. Снижение возмещения по аренде, являющееся уступкой, удовлетворяющей критерию применения упрощения практического характера, будет, таким образом, учитываться как «отрицательный переменный платеж». Ниже мы приводим пример базового применения упрощения практического характера в сравнении с требованиями МСФО (IFRS) 16 к модификации договора.

Пример. Послабление условий аренды

Компания А арендовала у Компании В торговое помещение. На 31 мая 2020 года Компания В предоставила Компании А безусловную уступку по аренде на месяц (стоимостью CU 100 с погашением до 1 июня 2020 года). Эта уступка не являлась изначальным условием договора. Компания В предоставила эту уступку, так как Компании А пришлось закрыть свой розничный магазин из-за требования об обязательной самоизоляции. Данная уступка удовлетворяет критериям применения упрощения практического характера, так как:

- (1) уступка по договору аренды является прямым следствием пандемии коронавируса;
- (2) в результате уступки было пересмотрено возмещение, которое меньше возмещения, существовавшего до момента изменения;
- (3) уступка уменьшает арендные платежи, изначально существовавшие до 30 июня 2021 года включительно; и
- (4) другие условия договора не претерпели существенных изменений.

Данная уступка соответствует определению модификации договора аренды, и она будет учитываться так, как если бы Компания А не выбрала упрощение практического характера. Уступка является модификацией договора, потому что является изменением возмещения по аренде, не включенным в первоначальный договор.

	Упрощение практического характера не применяется - учет модификации аренды (п. 39–43 МСФО (IFRS) 16)	Упрощение практического характера применяется - учет переменной арендной платы (п. 38(b) МСФО (IFRS) 16)
Влияние на обязательство по аренде	Снижено и отражает пересмотренное возмещение	Снижено и отражает пересмотренное возмещение
Влияние на ставку дисконта	Полностью пересмотрено; оставшееся вознаграждение переоценивается с использованием скорректированной ставки дисконта на дату вступления в силу модификации договора	Без изменений в ставке дисконта
Влияние на актив в форме права пользования	В текущую стоимость актива в форме права пользования вносится балансирующая корректировка	Не оказывает влияния
Влияние на прибыли и убытки	Нет влияния на момент модификации; повлечет модифицированные финансовые расходы и амортизацию в последующих периодах	Балансирующая корректировка вносится в отчет о прибылях и убытках

Применение упрощения практического характера освобождает арендатора от необходимости оценивать каждую уступку, чтобы понять, соответствует ли она определению модификации договора аренды. Оно также упрощает расчеты арендатора, так как не требуется пересмотра ставки дисконта. Наконец, упрощение практического характера приводит к выгодам, отражаемым в отчете о прибылях и убытках за период, в котором наступило событие или условие, повлекшее за собой пересмотренное возмещение, а не в будущих периодах как пересмотренные финансовые расходы и амортизация права пользования активом.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Компания, применяющая упрощение практического характера, должна раскрыть следующую информацию:

- (a) о том, что компания применила упрощение практического характера ко всем уступкам по аренде, удовлетворяющим критериям, а если упрощение применено не ко всем уступкам, компания должна раскрыть информацию о характере договоров, к которым она применила упрощение практического характера (см. выше анализ последовательного применения упрощения практического характера); и
- (b) сумму, признанную в прибылях и убытках, отражающую изменение арендных платежей, вытекающее из уступок вследствие COVID-19. Поэтому уступки по аренде, учитываемые как отрицательные переменные платежи в прибылях и убытках, должны раскрываться отдельно от влияния других переменных платежей, включенных в отчет о прибылях и убытках (например, по кредиторской задолженности по аренде на основании продаж в розничном магазине).

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ И ПЕРЕХОДНЫЙ ПЕРИОД

Поправки вступают в силу для годовых отчетных периодов, начавшихся 1 июня 2020 года или после этой даты (разрешается более раннее применение). В отличие от большинства поправок к МСФО применение данных поправок разрешается также в финансовой отчетности более ранних периодов, еще не утвержденных на выпуск по состоянию на 28 мая 2020 года.

Например, если на 31 мая 2020 года компания применяет МСФО, разработанные Советом по МСФО, и подготавливает финансовую отчетность за период, закончившийся 31 марта 2020 года, она может применить поправки и использовать упрощение практического характера для уступок по аренде, произошедших по состоянию на 31 марта 2020 года или до этой даты, допуская, что они удовлетворяют критериям. Таким образом, поправки имеют силу на ретроспективной основе, если компания этого хочет, но они не являются обязательными до 1 июня 2020 года.

Для компаний, которые не применяют МСФО, разработанные Советом по МСФО (например, применяют МСФО, одобренные в Европейском союзе или основанные на одобрении других разработчиков стандартов), применение поправок будет отложено до момента их одобрения.

ВЫВОД

Поправки к МСФО (IFRS) 16 упрощают требования к учету для арендаторов, однако арендаторы все же должны оценивать каждую уступку по аренде с применением критериев, установленных упрощением практического характера, и вносить соответствующую корректировку в обязательство по аренде. Хотя здесь прилагается меньше усилий в сравнении с ситуацией, когда арендаторы должны были определять, применимы ли требования по учету модификации договоров, – арендаторам с большим количеством договоров аренды могут потребоваться значительные усилия.

Арендодатели не могут применять упрощение практического характера, поэтому им необходимо вырабатывать соответствующий подход при применении текущих требований МСФО.

ИНФОРМАЦИЯ И КОНТАКТЫ



Леонид Сидельковский

Старший менеджер по методологии
и контролю качества аудита

l.sidelkovskiy@bdo.ru



Антон Бочаров

Директор по развитию бизнеса

a.bocharov@bdo.ru

Центральный офис БДО Юникон



Москва, Преображенская пл., д. 8,
БЦ «Прео-8»



Телефон: + 7 (495) 797 5665
Факс: + 7 (495) 797 5660



www.bdo.ru
reception@bdo.ru

Несмотря на то, что данная публикация была тщательно подготовлена специалистами компании, она может быть использована только для получения общего представления об обсуждаемом в ней предмете. Не рекомендуется использовать представленную в публикации информацию в качестве профессиональной консультации по конкретному вопросу. Прежде чем предпринять какие-либо действия или воздержаться от принятия каких-либо действий на основании данной публикации, необходимо получить профессиональную консультацию специалиста. Группа БДО Юникон, ее партнеры, сотрудники и агенты не несут никакой ответственности за любые убытки, понесенные в связи с принятием или отказом от принятия каких-либо действий или решений на основе информации, содержащейся в данной публикации.

АО «БДО Юникон», ООО «БДО Юникон Консалтинг», АО «БДО Юникон Бизнес Солюшнс», АО «БДО Юникон Аутсорсинг Приложений», ЗАО БДО Юникон Бизнес Сервис, ЧУ ДПО «Учебный Центр БДО», зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации, являются членами BDO International, сети независимых компаний. BDO — торговая марка сети BDO и каждой компании — члена сети BDO.

© 2020 АО «БДО Юникон». Все права защищены.