The background of the page is a photograph of a large, modern glass dome structure. The dome is composed of many rectangular glass panels held together by a metal grid. The perspective is from the center of the dome, looking up towards the top. The glass reflects the surrounding city buildings and the sky. A semi-transparent dark grey horizontal band is overlaid across the middle of the image, containing the title text. Two red vertical bars are also present: one on the left side of the page, extending from the top to the bottom, and another on the right side, extending from the top to the bottom, both partially overlapping the dome image.

**МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»
ПРИМЕНЕНИЕ НОВОГО
СТАНДАРТА ПО УЧЕТУ АРЕНДЫ**

СОДЕРЖАНИЕ

1.	Введение	3
2.	Сфера применения	5
2.1.	Освобождение от признания	5
3.	Определение аренды	8
3.1.	Применение определения аренды	10
3.2.	Идентифицированный актив	11
3.3.	Получение экономических выгод	14
3.4.	Право определять использование актива	16
3.4.1.	<i>Предопределенные значимые решения</i>	18
4.	Определение срока аренды	19
4.1.	Не подлежащий досрочному прекращению период	19
4.2.	Опционы арендатора на продление и прекращение аренды	20
4.3.	Пересмотр срока аренды	23
5.	Признание и оценка	24
5.1.	Обязательство по аренде – первоначальное признание	25
5.2.	Ставка дисконтирования при первоначальном признании	31
5.3.	Актив в форме права пользования – первоначальное признание	33
5.4.	Обязательство по аренде – последующая оценка	35
5.5.	Актив в форме права пользования – последующая оценка	36
5.6.	Переоценка аренды	38
5.7.	Модификации договоров аренды	40
6.	Представление	45
7	Раскрытие информации	48
8	Учет у арендодателя	50
8.1.	Разделение арендных и неарендных компонентов	50
8.2.	Субаренда	51
8.3.	Модификации договора аренды	53
8.3.1.	<i>Финансовая аренда</i>	53
8.3.2.	<i>Операционная аренда</i>	54
8.4.	Требования к раскрытию информации	55
9.	Операции продажи с обратной арендой	56

1. ВВЕДЕНИЕ

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» вносит существенные изменения в требования к бухгалтерскому учету аренды, в первую очередь, для арендаторов. МСФО (IFRS) 16 заменяет следующие стандарты и интерпретации по аренде:

- МСФО (IAS) 17 «Аренда»;
- разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды»;
- разъяснение ПКР (SIC) 15 «Операционная аренда - стимулы»;
- разъяснение ПКР (SIC) 27 «Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды».

В настоящей брошюре изложены требования МСФО (IFRS) 16 к классификации и оценке аренды применительно к арендаторам и арендодателям и представлен сравнительный анализ этих требований с предыдущими стандартами, главным образом, с МСФО (IAS) 17. Следует отметить, что методологическое руководство по учету аренды для арендодателей мало изменилось по сравнению с МСФО (IAS) 17, поэтому основное внимание в настоящей публикации уделяется требованиям к порядку учета аренды арендаторами.

Данные требования могут быть обобщены следующим образом:

Арендаторы

Почти все договоры аренды признаются в отчете о финансовом положении как актив «в форме права пользования» и обязательство по аренде. Однако есть ряд конкретных исключений из этого принципа признания договора аренды, когда базовый актив имеет низкую стоимость или когда речь идет о краткосрочных договорах аренды (то есть договоров со сроком аренды не больше 12 месяцев). Впоследствии актив учитывается в соответствии с моделью учета по первоначальной или переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или как инвестиционная недвижимость в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость». Обязательство и актив в форме права пользования «раскручиваются» в течение срока аренды, что, соответственно, приводит к возникновению процентных расходов и амортизационных отчислений.

Арендодатели

Как отмечалось выше, руководство по учету для арендодателей остается практически неизменным по сравнению с МСФО (IAS) 17. Арендодатели по-прежнему учитывают арендные соглашения как операционную или финансовую аренду в зависимости от того, передает ли договор аренды практически все риски и выгоды, связанные с владением базовым активом, арендатору.

Операционная аренда по-прежнему отражается в отчете о финансовом положении как актив, а арендный доход признается равномерно (линейным методом) в течение всего срока аренды. В случае финансовой аренды арендодатель обязан прекратить признание базового актива и отразить дебиторскую задолженность, равную сумме чистых инвестиций в аренду, вместе с прибылью или убытком от продажи. Финансовый доход впоследствии признается по ставке, заложенной в договоре аренды, в течение всего срока аренды.

Дата вступления в силу

МСФО (IFRS) 16 вступает в силу применительно к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2019 года или после этой даты. Арендаторам предоставлен выбор между полным ретроспективным подходом (предусматривающим пересчет сравнительных показателей, как если бы МСФО (IFRS) 16 применялся всегда) и ретроспективным подходом без пересчета сравнительных показателей за предыдущие годы. В результате совокупные последствия принятия стандарта отражаются как корректировка собственного капитала на начало того отчетного периода, в котором стандарт был применен впервые (дата первоначального применения).

Допускается досрочное принятие МСФО (IFRS) 16, однако организации, принявшие решение о досрочном применении, должны одновременно применять МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Организации, выбравшие досрочное применение МСФО (IFRS) 16 с одновременным применением МСФО (IFRS) 15, могут выбрать различные методы перехода для каждого стандарта. Например, организация, выбирающая модифицированный ретроспективный подход в рамках МСФО (IFRS) 15, может использовать полный ретроспективный подход в соответствии с МСФО (IFRS) 16. Выбранный тип перехода на новый стандарт необязательно должен быть одинаковым при применении этих двух стандартов.

Сравнение с ОПБУ США (US GAAP)

МСФО (IFRS) 16 стартовал как совместный проект Совета по МСФО (IASB) и его американского партнера – Совета по стандартам финансового учета США (FASB). По ряду вопросов не было достигнуто единой точки зрения, и в итоге стандарт Совета по стандартам финансового учета США отличается от стандарта Совета по МСФО тем, что в стандарте Совета по стандартам финансового учета США сохраняются различные категории договоров аренды для арендаторов с различными требованиями к бухгалтерскому учету. Однако как МСФО (IFRS), так и ОПБУ США (US GAAP) требуют капитализации аренды, ранее классифицированной как операционная, и по ряду ключевых аспектов эти два стандарта финансовой отчетности имеют сходные позиции.

2. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Сфера применения МСФО (IFRS) 16 в целом совпадает с МСФО (IAS) 17, поскольку она относится к договорам, удовлетворяющим определению аренды (см. раздел 3.), за исключением:

- (a) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- (b) договоров аренды, относящихся к биологическим активам в рамках сферы применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», которые находятся в распоряжении арендатора;
- (c) концессионных соглашений о предоставлении услуг в рамках сферы применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»;
- (d) лицензий на интеллектуальную собственность, предоставленных арендодателем, в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»; и
- (e) прав, которыми обладает арендатор по лицензионным соглашениям в рамках сферы применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

2.1. Освобождение от признания

В дополнение к вышеуказанным изъятиям из сферы применения арендатор имеет право не применять принцип признания и требования МСФО (IFRS) 16 в отношении следующих позиций:

- a) краткосрочная аренда; и
- b) аренда, в которой базовый актив имеет низкую стоимость (аренда с низкой стоимостью).

Освобождение от признания краткосрочной аренды должно применяться последовательно ко всем базовым активам одного вида. Напротив, освобождение от признания аренды с низкой стоимостью может применяться по каждому отдельному договору аренды.

Если организация применяет какое-либо из этих освобождений, она должна раскрыть этот факт и соответствующую информацию, чтобы пользователи ее финансовой отчетности имели представление о последствиях такого освобождения (см. раздел 7 «Раскрытие»).

Краткосрочная аренда

Краткосрочная аренда определена следующим образом: «Договор аренды, по которому на дату начала аренды предусмотренный срок аренды составляет не более 12 месяцев. Договор аренды, который содержит опцион на покупку, не является краткосрочной арендой».

Комментарий BDO

Это освобождение значительно упрощает применение стандарта для краткосрочной аренды.

Важно отметить: прежде чем делать вывод о том, что аренда является краткосрочной, необходимо тщательно проанализировать определение «срок аренды» по МСФО (IFRS) 16. В частности, срок аренды должен включать влияние опционов на продление или прекращение аренды. Это означает, что вряд ли окажется возможным не отражать аренду в балансе при заключении, например, договора с первоначальным сроком на 11 месяцев и 29 дней и опционами на продление в последующие периоды с таким же сроком (11 месяцев и 29 дней) или включив периодические опционы на прекращение аренды арендодателем. Это объясняется тем, что «срок аренды», как он определен, включает периоды, в отношении которых предусмотрены опционы на продление, если имеется достаточная уверенность в том, что они будут исполнены арендатором, а наличие опционов на прекращение аренды, реализуемых только арендодателем, не принимается во внимание.

Однако если соглашение об аренде не предоставляет юридическую защищенность ни одной из сторон (то есть обе стороны имеют возможность расторгнуть договор аренды без разрешения другой стороны с не более чем незначительным штрафом), то при определении срока аренды необходимо учитывать эти опционы на прекращение аренды.

Определение срока аренды более подробно рассматривается далее, в разделе 4.

Аренда активов с низкой стоимостью

Оценка «низкой стоимости» арендуемого актива должна проводиться на основе стоимости актива, как если бы он был новым, независимо от того, является ли фактически арендуемый актив новым. Кроме того, оценка производится независимо от того, является ли арендованный актив существенным для арендатора. Это требование направлено на то, чтобы разные арендаторы пришли к одному и тому же выводу в отношении базовых активов, независимо от их размера, характера или обстоятельств.

Базовый актив договора аренды может иметь низкую стоимость только в том случае, если:

- a) арендатор может получить выгоду от использования базового актива либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у арендатора имеется свободный доступ; и
- b) базовый актив не находится в сильной зависимости от других активов или в тесной взаимосвязи с ними.

Согласно МСФО (IFRS) 16, примерами базовых активов с низкой стоимостью могут быть планшеты и персональные компьютеры, небольшие предметы офисной мебели и телефоны.

Комментарий BDO

В стандарте нет подробных рекомендаций, помогающих определить, что же понимается под «низкой стоимостью». Приводятся примеры, позволяющие составителям отчетности использовать сопоставительный анализ стоимости активов, однако в будущем это может стать проблематичным, поскольку активы становятся более или менее дорогостоящими в связи с техническим прогрессом, который может повысить функциональность оборудования и/или снизить его стоимость. В разделе «Основа для выводов» приложений к стандарту указана сумма в размере 5 000 долл. США, которую Совет по МСФО имел в виду при доработке МСФО (IFRS) 16 в конце 2015 года, однако она не была включена в сам стандарт.

Оценка низкой стоимости должна проводиться последовательно, независимо от размера и характера деятельности арендатора. Это показано в следующих двух примерах.

Пример 1. Оценка аренды с низкой стоимостью предмета аренды

Компания «А» является крупной многонациональной технологической компанией, годовой операционный бюджет которой составляет около 10 млрд у.е. Она заключает договор аренды одного из этажей офисного здания в крупном городе Центральной Америки общей стоимостью 50 000 у.е. в год на пять лет. Деятельность объекта и стоимость аренды не существенны для компании «А».

Оценка

Несмотря на тот факт, что аренда явно не существенна для компании «А» (она составляет 0,0005% годового операционного бюджета), этаж офисного здания в принципе не считается единицей с «низкой стоимостью» в абсолютном выражении. Кроме того, проводя аналогию между его стоимостью и теми предметами аренды, которые предложены МСФО (IFRS) 16 в качестве примеров статей, удовлетворяющих критериям «низкой стоимости», например, телефоны и ноутбуки, можно увидеть, что сравниваемая стоимость куда более существенна. Таким образом, для данного вида аренды не может быть применено освобождение от признания аренды с низкой стоимостью предмета аренды.

Пример 2. Оценка аренды с низкой стоимостью предмета аренды

Арендатор является компанией, работающей в области фармацевтического производства и продаж, и имеет следующие договоры аренды:

- (a) договоры аренды недвижимого имущества (офисные и складские помещения);
- (b) договоры аренды производственного оборудования;
- (c) договоры аренды служебных автомобилей как для торгового персонала, так и для высшего руководства с разным качеством, разными спецификациями и стоимостью;
- (d) договоры аренды грузовых автомобилей и микроавтобусов, используемых для целей доставки, различного размера и стоимости;
- (e) договоры аренды ИТ-оборудования для использования отдельными сотрудниками (например, портативных компьютеров, настольных компьютеров, портативных компьютерных устройств, настольных принтеров и мобильных телефонов);
- (f) договоры аренды серверов, включая множество отдельных модулей, которые увеличивают производственную емкость этих серверов. Модули добавлялись к центральным процессорам серверов постепенно, по мере того как у арендатора возникала необходимость увеличивать емкость запоминающего устройства серверов;
- (g) договоры аренды офисного оборудования:
 - (i) офисной мебели (например, стульев, столов и офисных перегородок);
 - (ii) диспенсеров для воды; и
 - (iii) многофункциональных копировальных устройств большой емкости.

Оценка

Арендатор определяет, что следующие договоры можно рассматривать как договоры аренды активов с низкой стоимостью исходя из того, что базовый актив, каждый в отдельности, в новом состоянии имеет или имел низкую стоимость:

- a) аренда ИТ-оборудования для использования отдельными сотрудниками; и
- b) аренда офисной мебели и диспенсеров для воды.

Арендатор решает учитывать эти договоры аренды, используя освобождение от признания аренды актива с низкой стоимостью.

Хотя каждый модуль на серверах, рассматриваемый по отдельности, может быть активом с низкой стоимостью, аренда модулей на серверах не может быть классифицирована как аренда активов с низкой стоимостью, поскольку каждый модуль тесно взаимосвязан с другими частями серверов. Арендатор не будет брать модули в аренду без аренды серверов.

3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ АРЕНДЫ

Поскольку все договоры аренды (не включая ограниченные исключения, описанные в разделе 2) будут отражаться «на балансе», ключевым моментом является соответствие договора определению аренды по МСФО (IFRS) 16:

«Договор или часть договора, согласно которому (ой) передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода* в обмен на возмещение».

**Обратите внимание на то, что период времени может описываться через объем использования актива (например, количество единиц продукции, которые будут произведены с использованием оборудования).*

Организация проводит повторную оценку того, является ли договор в целом или его отдельная часть договором аренды, только в случае изменения условий и положений данного договора.

Выделение компонентов договора аренды

Применительно к договору, отдельные компоненты которого представляют собой аренду, организация должна учитывать каждый компонент аренды в рамках договора отдельно от компонентов договора, не являющихся арендой. Тем не менее, организация может применить упрощение практического характера для отдельного вида базовых активов и игнорировать требование отделять компоненты, не связанные с арендой (например, услуги), от компонентов аренды. Вместо этого она может учитывать весь договор как единый договор аренды. Например, договор аренды актива вместе с его обслуживанием в течение срока аренды может быть полностью учтен как договор аренды без отдельного учета аренды актива и его обслуживания. Это упрощение практического характера может быть использовано только арендаторами; оно не применимо к арендодателям.

Если упрощение практического характера не используется, арендатор должен распределить общее вознаграждение по договору на компоненты аренды и компоненты, не относящиеся к аренде, на основе относительных цен обособленных продаж. Если цены обособленных продаж отсутствуют, то их необходимо оценить. Это может быть довольно сложным и субъективным процессом, поэтому применение упрощения практического характера облегчает учет. Следствием его использования является то, что суммы, отраженные на балансе, больше, чем те, которые получились бы в случае отдельного учета платежей по компонентам, не содержащим аренду.

Объединение договоров

Может возникнуть необходимость в объединении двух или более договоров для оценки того, является ли комбинированная сделка арендой. Например, сущность нескольких юридических соглашений, заключенных одновременно или почти одновременно с одним и тем же контрагентом (или сторонами, связанными с контрагентом), может быть понятна только в том случае, если они рассматриваются как единый составной договор. Объединение договоров требуется, когда:

- (a) договоры согласовывались как единый пакет с общей коммерческой целью, которая не может быть понята, если договоры не будут рассматриваться вместе;
- (b) сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо
- (c) права пользования базовыми активами, передаваемые по договорам (или некоторые права пользования базовыми активами, передаваемые по каждому договору), представляют собой один компонент аренды.

Единица учета

МСФО (IFRS) 16 написан в контексте учета аренды одного актива. Это означает, что освобождение от признания аренды актива с низкой стоимостью, описанное выше в разделе 2.1, применяется даже тогда, когда один договор аренды заключен на 1 000 компьютеров с низкой стоимостью.

Однако в качестве упрощения практического характера (вместо использования в качестве единицы учета аренду одного актива) организация может применять МСФО (IFRS) 16 в отношении портфеля договоров аренды с аналогичными характеристиками, если организация обоснованно полагает, что влияние на финансовую отчетность применения настоящего стандарта к портфелю не будет существенно отличаться от влияния его применения к отдельным договорам аренды в рамках данного портфеля. В случае учета портфеля договоров организация должна использовать оценки и допущения, отражающие размер и состав портфеля. Таким образом, если она арендует 1 000 единиц транспортных средств по 1 000 отдельным договорам (то есть каждый договор заключается на одно транспортное средство), то портфель договоров аренды можно рассматривать как единое право на использование 1 000 единиц транспортных средств, а не 1 000 прав на использование одного транспортного средства. Это будет зависеть от того, насколько схожи характеристики каждого договора (например, спецификация транспортных средств) и насколько близки по времени даты заключения договоров.

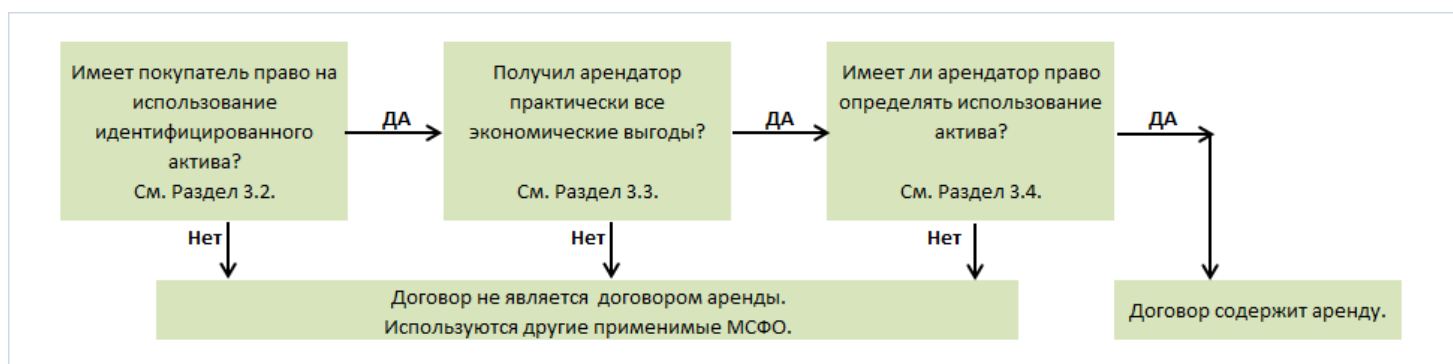
Комментарий BDO

Чтобы определить, относится ли базовый актив к сфере применения МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38, или он представляет собой соглашение о предоставлении услуг, следует применять суждение. Для выбора соответствующего метода учета необходимо проанализировать факты и обстоятельства, связанные с правом пользования базовым активом. Например, если будет установлено, что базовый актив относится к сфере применения МСФО (IAS) 16, то актив в форме права пользования и соответствующее обязательство по аренде подлежат признанию, как описано ниже в разделе 5. Напротив, для права пользования нематериальным активом в сфере применения МСФО (IAS) 38 существует выбор учетной политики. Арендатор может, но не обязан, применять МСФО (IFRS) 16 к аренде нематериальных активов, отличных от лицензионных соглашений на такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права (которые исключены из сферы применения МСФО (IFRS) 16).

3.1. Применение определения аренды

МСФО (IFRS) 16 содержит новое руководство по оценке договора для определения того, содержит ли он аренду. Оно заменяет требования, ранее отраженные в МСФО (IAS) 17, Разъяснении КРМФО (IFRIC) 4 и Разъяснении ПКР (SIC) 27. В большинстве случаев вывод, содержит ли договор аренду, после принятия МСФО (IFRS) 16 останется неизменным, но организации должны будут проанализировать соответствующие факты и обстоятельства, так как МСФО (IFRS) 16 содержит более подробное руководство, чем предыдущие стандарты, и предусматривает иной порог признания. Это в большей степени относится к договорам, которые ранее учитывались в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды». Кроме того, в тех случаях, когда по Разъяснению КРМФО (IFRIC) 4 договоры определялись как договоры, содержащие аренду, мог быть сделан вывод, что данные договоры являются операционной арендой и остаются за балансом. Теперь если эти соглашения соответствуют определению аренды по МСФО (IFRS) 16 (что наиболее вероятно), они будут отражаться на балансе.

При применении определения аренды должно быть соблюдено несколько критериев, что проиллюстрировано на схеме:



3.2. Идентифицированный актив

Первый критерий, подлежащий оценке при определении того, содержит ли договор между клиентом и поставщиком аренду, — это есть ли идентифицированный актив. Это соответствует требованию о том, что аренда возникает тогда, когда клиент контролирует актив. Как правило, актив прямо идентифицируется в договоре (например, путем указания регистрационного номера или номера шасси автомобиля, а также производителя и модели). Альтернативно договор может предполагать использование идентифицированного актива, если этот актив идентифицируется косвенно в тот момент, когда он становится доступен для использования клиентом.

Однако даже если в договоре указывается конкретный актив, клиент не имеет права его использовать, если у поставщика есть существенное право на замену актива в течение всего периода использования.

Право на замену

Право поставщика на замену актива является существенным, и покупатель не будет учитывать договор как аренду, если выполняются следующие условия:

- поставщик имеет реальную возможность заменить альтернативные активы в течение срока использования; и
- поставщик получит экономическую выгоду от реализации своего права на замену актива.

Комментарий BDO

Важно отметить: для того, чтобы право поставщика на замену было существенным, должны соблюдаться оба вышеуказанных критерия. Некоторые договоры содержат положения, в которых арендодатель имеет право заменить актив. Однако если у арендодателя нет веских оснований для осуществления этого права, оно не является существенным. В таком случае право на замену может быть защитным (а не существенным) для обеспечения сохранения интересов поставщика в данном активе.

В ситуациях, когда актив находится на территории арендатора или в другом месте, вдали от арендодателя, стоимость замены актива может перевесить любую предполагаемую выгоду для арендодателя. Кроме того, право поставщика на замену актива для целей ремонта или технического обслуживания (если актив не функционирует должным образом), или на его модернизацию при наступлении возможности технического обновления не означает, что арендодатель имеет существенное право на замену.

В ситуациях, когда сложно сразу определить, обладает ли поставщик существенными правами на замену, арендатор должен исходить из того, что любое право на замену не является существенным.

Комментарий BDO

Требование стандарта к арендаторам расценивать права замены в неясных случаях как несущественные означает, что в ситуациях, где есть сомнение, арендаторам следует полагать, что договор содержит аренду. Следовательно, несмотря на наличие прав на замену, если актив идентифицирован в договоре (указан прямо или косвенно), необходим дальнейший анализ договора, чтобы определить, соблюдены ли два других условия определения аренды (см. разделы 3.3. и 3.4).

Пример 3. Аренда железнодорожных вагонов

По договору между клиентом и поставщиком поставщик обязан осуществлять перевозки определенного количества товара, используя конкретный вид вагона в соответствии с установленным графиком в течение 5 лет. Указанные график и объемы грузов эквивалентны использованию клиентом 10 железнодорожных вагонов в течение 5 лет. В рамках договора поставщик предоставляет железнодорожные вагоны, водителя и паровоз. В договоре указывается характер и количество перевозимого груза (а также тип железнодорожного вагона, используемого для перевозки груза). У поставщика есть большой парк аналогичных железнодорожных вагонов, которые могут быть использованы для выполнения требований договора. Также поставщик может использовать любой из железнодорожных вагонов для выполнения каждого заказа клиента, и железнодорожный вагон может использоваться для перевозки не только товаров этого клиента, но и товаров других клиентов. Вагоны находятся на территории поставщика, когда они не используются для транспортировки товаров.

Оценка

Права поставщика на замену в данном примере являются существенными, поскольку он:

- a) имеет практическую возможность заменять железнодорожные вагоны в течение всего периода эксплуатации; и
- b) получит экономические выгоды от замены железнодорожных вагонов, поскольку в наличии имеется большой парк вагонов, и они хранятся на его территории. Потенциальная выгода для поставщика заключается в направлении железнодорожных вагонов в соседние места для использования в других договорах или в использовании любых из простаивающих 10 вагонов для других целей, поскольку они в настоящее время не используются клиентом.

Таким образом, хотя по договору используются идентифицированные активы (железнодорожные вагоны), договор не содержит элемента аренды этих вагонов, поскольку поставщик имеет существенные права на замену.

Части активов

Производительная часть актива может быть идентифицированным активом, если она физически отличима (например, этаж здания). Производительная часть актива, которая не является отличимой (например, определенная емкость оптоволоконного кабеля), не является идентифицированным активом, если только она не представляет собой практически всю емкость актива.

Пример 4а. Оптоволоконный кабель

Клиент заключает договор с поставщиком сроком на 15 лет на право использования определенного объема емкости в кабеле, соединяющем Гонконг и Токио. Предусмотренный объем эквивалентен использованию клиентом всей емкости 3 жил оптоволоконного кабеля в 15-жильном кабеле. Решение о передаче данных принимает поставщик (то есть какое оптоволоконно используется для передачи данных арендатора).

Оценка

Договор не содержит элемента аренды, поскольку указанная емкость не является физически отличимой и не представляет собой практически всего базового актива, составляя лишь 20% от общей емкости кабеля (3/15). Если бы в договоре указывался объем емкости, эквивалентный, скажем, 14 жилам кабеля, то договор содержал бы аренду, потому что это представляло бы собой практически всю (приблизительно 94%) емкость кабеля.

Пример 4б. Оптоволоконный кабель (определенные жилы оптоволоконного кабеля)

Клиент заключает договор с поставщиком сроком на 15 лет на право использования 3 из 10 четко определенных жил оптоволоконного кабеля, соединяющего Париж и Лондон. Клиент имеет исключительное право на использование этих жил для передачи данных.

Оценка

Договор содержит идентифицированный актив, поскольку жилы оптоволоконного кабеля отличимы друг от друга, и поставщик не имеет права заменять их на другие жилы в том же кабеле. Несмотря на то, что количество жил не является практически всей совокупной емкостью кабеля, жилы кабеля идентифицированы, поэтому по договору клиенту предоставляется точно определенный актив.

Комментарий BDO

Требование относительно того, что даже часть актива может соответствовать критерию идентифицируемости, можно рассматривать как положение стандарта, направленное на избежание его возможного несоблюдения. Без этого положения договор не учитывал бы несущественную часть емкости и актив не отвечал бы критерию идентифицируемости.

Хотя МСФО (IFRS) 16 содержит ссылку на производительную часть, которая «физически отличима», по нашему мнению, этот подход также применяется, когда производительная часть технологически отличима. Например, аренда может включать в себя всю емкость оптоволоконного кабеля светло-голубого цвета. В этом случае светло-голубой компонент будет являться идентифицированным активом для целей МСФО (IFRS) 16.

3.3. Получение экономических выгод

Следующий критерий, который следует учитывать при определении того, осуществляет ли клиент контроль за использованием идентифицированного актива, — это имеет ли клиент право на получение практически всех экономических выгод от использования актива на протяжении периода использования, например, обладает ли он правом исключительного использования актива на протяжении срока действия договора или правом на субаренду актива.

Сам факт того, что арендные платежи включают часть денежных потоков, полученных от актива (например, процент продаж от использования имущества), не означает, что клиент не получает практически всех экономических выгод, связанных с активом. Такие требования часто встречаются в договорах аренды торговых площадей.

Пример 5. Получение экономических выгод при поступлении результатов поставщику

Предприятие розничной торговли заключило договор аренды магазина в торговом центре сроком на 5 лет. Условия аренды включают платежи, равные 10% валовой выручки от продаж, получаемой магазином. Предприятие розничной торговли имеет право определять ассортимент продукции для продажи, дизайн интерьера магазина и т. д.

Оценка

Выручка от продаж генерируется за счет контроля и использования имущества клиентом. Тот факт, что часть денежных средств, полученных от использования имущества, передается арендодателю, не имеет значения. Арендатор имеет право на 100% выручки от продаж магазина (то есть все экономические выгоды, генерируемые магазином), хотя он заключил договор, в результате которого арендная плата определяется на основе этой валовой выручки от продаж.

При рассмотрении вопроса, имеет ли клиент право на получение практически всех экономических выгод от использования идентифицированного актива, оценка должна проводиться на основе использования актива в рамках установленной сферы действия договора. Например:

- Если договор ограничивает использование транспортного средства одной определенной географической территорией, организация должна оценивать экономические выгоды от использования транспортного средства лишь на данной территории. Она не учитывает, какие экономические выгоды можно было бы получить, если бы в договоре не было географических ограничений.
- Если в договоре указано, что машина может быть использована только в определенное время суток, организация оценивает экономические выгоды от использования машины только в это время суток. Она не учитывает, какие экономические выгоды могут быть получены от использования машины 24 часа в сутки.

Экономические выгоды от использования актива включают его первичную продукцию (например, готовую продукцию для продажи от изготовителя) и побочные продукты, включая возможные денежные потоки, получаемые от этих товаров. При рассмотрении экономических выгод основное внимание следует уделять выгодам от использования актива, а не другим случайным выгодам.

Пример 6. Получение экономических выгод от использования актива, а не от права собственности на него

Клиент заключил договор с поставщиком, по которому клиент приобретает 100% энергии, производимой установкой, работающей на биотопливе. В договоре оговаривается, что энергия должна производиться именно этой установкой (таким образом, поставщик не имеет существенных прав на замену). Поставщик получает налоговые льготы от различных государственных структур за строительство объекта, использующего биотопливо, поскольку он производит чистую, возобновляемую энергию.

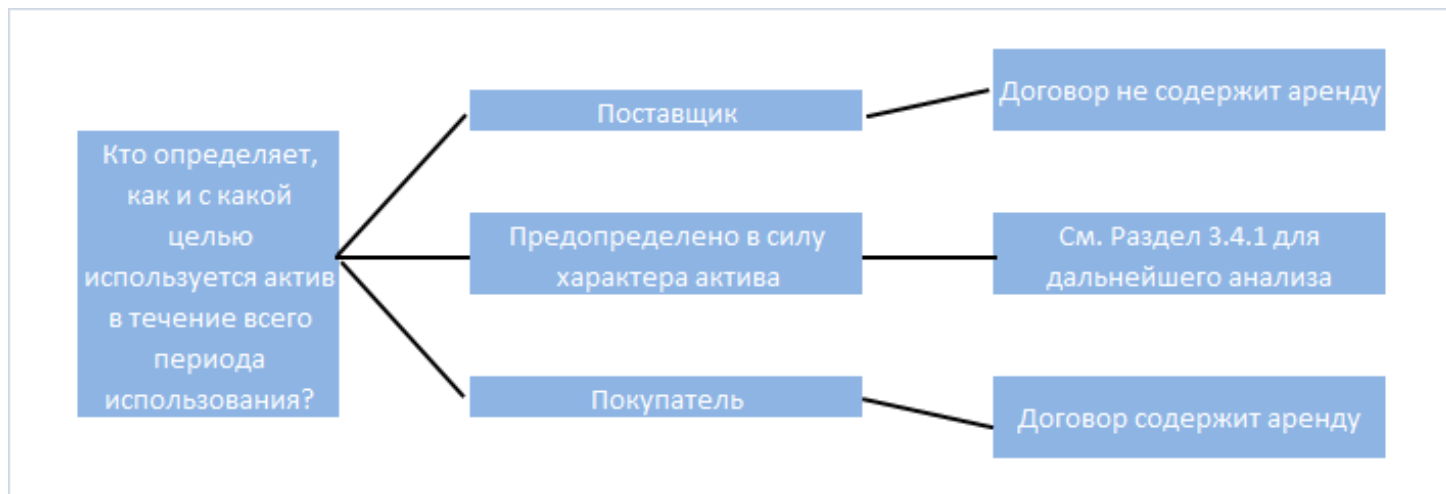
Оценка

Договор передает клиенту право на получение практически всей экономической выгоды от использования базового актива (электростанции), поскольку клиент имеет исключительное право использования первичного продукта (то есть электроэнергии).

Хотя поставщик получает экономические выгоды в виде налоговых льгот, они вытекают из права собственности на актив, а не получены в результате его использования. Поэтому суммы налоговых льгот не должны учитываться при оценке того, кто получает практически все экономические выгоды от работающей на биотопливе установки.

3.4. Право определять использование актива

Решение о том, имеет ли клиент право определять использование актива, должно основываться на анализе, кто определяет, **как и с какой целью** используется актив в течение всего периода использования:



Клиент имеет право определять, как и для какой цели используется актив, если в сфере своего права пользования, определенного в договоре, он может изменять способ и цель использования актива в течение срока использования. Некоторые права на принятие решений явно более значимы, чем другие. Наиболее значимыми являются те, которые влияют на экономические выгоды, получаемые от использования актива (как описано в разделе 3.3).

К примерам прав на принятие решений, которые могут (в зависимости от обстоятельств) предоставить покупателю право изменять способ и цель использования актива, относятся права на изменение:

- вида продукции, производимой активом (например, какой тип продуктов питания производит определенное оборудование пищевой промышленности);
- времени производства продукции (например, нормальное время работы оборудования);
- места производства продукции (например, физическое местонахождение оборудования или места назначения и маршруты для транспортного оборудования); и
- решения о выпуске продукции и о количестве продукции (например, решение о производстве электроэнергии электростанцией и о количестве производимой энергии).

Права на принятие решений, касающиеся эксплуатации или обслуживания актива, не предоставляют права на изменение способа и цели его использования. Тем не менее, права на эксплуатацию актива могут предоставлять клиенту право определять использование актива, если решения, как и для каких целей используется актив, предопределены.

Комментарий BDO

В руководстве по определению того, кто имеет право определять использование актива, центральное место отведено контролю. Это согласуется с тем, что Совет по МСФО рассматривает контроль в качестве первичного элемента «признания» и в других недавно выпущенных стандартах, таких как МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Однако эта позиция несколько отличается от точки зрения, существующей в МСФО (IAS) 17, в котором акцент сделан на стороне, несущей риски и получающей выгоды, связанные с арендованным активом.

Пример 7. Клиент определяет использование

Клиент заключает с поставщиком договор на 5 лет, в рамках которого он закупает до 100% энергии, производимой силовой установкой, работающей на биотопливе. Энергия должна быть произведена данной конкретной установкой, и поставщик не имеет существенных прав на замену установки для поставки энергии. Альтернативные соглашения возможны только в чрезвычайных обстоятельствах (например, в чрезвычайных ситуациях, приводящих установку в негодность). В соответствии с договором клиент сообщает поставщику, сколько энергии необходимо производить и когда, и поставщик должен быть готов к эксплуатации силовой установки для удовлетворения потребностей клиента. При наличии свободных мощностей поставщику не разрешается производить энергию для продажи другим потребителям. Таким образом, поставщик должен быть готов обеспечить клиента всей генерируемой мощностью в случае необходимости. Поставщик спроектировал силовую установку во время строительства за несколько лет до заключения договора с клиентом, который не участвовал в этом проекте.

Оценка

Очевидно, что силовая установка, работающая на биотопливе, определена в договоре, и клиент получает практически всю экономическую продукцию (он может получать любые объемы производственной мощности, вплоть до 100%, при этом никто другой не сможет воспользоваться какой-либо свободной мощностью). Договор предусматривает аренду объекта, работающего на биотопливе, поскольку клиент также имеет право определять его использование. То есть клиент принимает соответствующие решения о том, как и для каких целей используется объект, поскольку он определяет время и объемы выработки энергии. Сотрудники поставщика просто следуют указаниям клиента. Тот факт, что клиент не принимал участия в проектировании базового актива, актуален только в том случае, если решения, как и с какой целью будет использоваться актив, предопределены, как показано ниже в примере 8.

Поэтому клиенту следует определить, какая часть общих договорных платежей поставщику приходится на арендуемый актив, а какая — на оплату иных услуг (например, эксплуатацию и техническое обслуживание объекта), и капитализировать эти арендные платежи в балансе. Альтернативно, как упрощение практического характера, клиент может рассматривать весь договор как аренду, признавая актив и обязательство по приведенной стоимости всех платежей, причитающихся по договору.

3.4.1. Предопределенные значимые решения

Характер актива или ограничения по договору могут указывать на то, что значимые решения, как и с какой целью будет использоваться актив, предопределены.

Для актива, по которому значимые решения предопределены, договор содержит аренду, если:

- (a) клиент имеет право эксплуатировать актив (или определять способ эксплуатации актива другими лицами по своему усмотрению) в течение срока использования, при этом поставщик не вправе изменять указания по эксплуатации; либо
- (b) клиент спроектировал актив (или определенные аспекты актива) таким образом, который предопределяет то, как и для какой цели будет использоваться актив в течение срока использования.

Комментарий BDO

Этой категории могут соответствовать активы:

- настолько технологически совершенные, что они спроектированы для очень специфичных целей;
- влекущие дорогостоящие изменения или перепрофилирование для других целей; и/или
- использование которых ограничено нормативными актами или законом.

Предприятию разрешается включать в свой анализ только те решения, которые будут приниматься в течение срока аренды, за исключением ситуации, описанной выше в пункте (b), когда клиент проектировал актив. В такой ситуации предприятие определит, какие элементы были предопределены решениями, принятыми до завершения строительства актива.

Пример 8. Предопределенная функциональность

Клиент заключил договор с поставщиком, по которому он будет приобретать 100% энергии, производимой силовой установкой, работающей на биотопливе. Клиент спроектировал данный объект до его строительства, наняв экспертов в данной области для оказания помощи в определении местоположения объекта и конструировании оборудования, которое будет использоваться. Поставщик несет ответственность за строительство объекта по техническому заданию клиента, а затем — за его эксплуатацию и техническое обслуживание. Никаких решений о том, будет ли произведено электричество, когда и сколько, не предполагается, поскольку сама конструкция актива предопределила эти решения.

Оценка

При оценке критерия «право определять использование актива» функциональность объекта предопределена при его конструировании, и эти решения были приняты клиентом. Поэтому клиент имеет право определять использование актива.

4. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СРОКА АРЕНДЫ

Если договор является арендой или содержит элемент аренды, то необходимо определить срок аренды. Срок аренды начинается с даты начала аренды (то есть с даты, когда арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором) и включает любые периоды без арендной платы или с уменьшенной арендной платой. Срок аренды включает:

- (а) период аренды, не подлежащий досрочному прекращению (раздел 4.1);
- (б) периоды, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион (раздел 4.2); и
- (с) периоды, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион (раздел 4.2).

4.1. Не подлежащий досрочному прекращению период

Не подлежащий досрочному прекращению период аренды – это период, определенный в договоре. Это период, в течение которого условия договора юридически защищены до тех пор, пока обе стороны, арендодатель и арендатор, не будут иметь право расторгнуть договор или пока не истечет срок аренды.

В течение не подлежащего досрочному прекращению периода аренды только имеющиеся у арендатора опционы на продление и расторжение аренды учитываются при определении срока аренды. Если только арендодатель имеет право на прекращение аренды, не подлежащий досрочному прекращению период аренды включает период времени, покрытый опционами арендодателя на прекращение аренды.

Комментарий BDO

Оценка вероятности исполнения арендодателем опционов на прекращение аренды (или неисполнения опционов на продление) потребовала бы от арендатора существенных суждений о намерениях и экономических условиях деятельности арендодателей, о которых арендатор зачастую располагает лишь ограниченной информацией. Одновременно арендатор несет безусловное обязательство осуществлять платежи за актив в форме права пользования в течение периодов, покрытых опционами арендодателя на продление и прекращение аренды до тех пор, пока арендодатель не принял решение о расторжении договора аренды. Таким образом, в соответствии со стандартом арендатор должен исходить из того, что арендодатель будет продолжать обеспечивать исполнение договора в течение периода времени, когда он имеет единственное, одностороннее право расторгнуть договор.

4.2. Опционы арендатора на продление и прекращение аренды

Опционы на продление и прекращение аренды встречаются во многих видах аренды. Для тех видов аренды, где только арендатор имеет опцион на прекращение аренды, анализ полностью сосредотачивается на продолжительности срока аренды, выбранной арендатором. Однако если и арендатор и арендодатель имеют опцион на прекращение аренды, то следует руководствоваться пунктом В34 МСФО (IFRS) 16. В пункте В34 говорится, что договор аренды не обеспечен правовой защитой, если арендатор и арендодатель имеют право расторгнуть договор аренды без разрешения другой стороны, с выплатой не более чем незначительного штрафа. Для оценки незначительности штрафа анализ должен включать то, что прямо указано в договоре, а также другие виды экономических штрафов, которые могут быть не включены в договор. Для учета опциона на прекращение должен присутствовать экономический смысл.

В первом случае, когда только арендатор имеет опцион на прекращение аренды, для оценки срока аренды арендатор должен оценить вероятность исполнения или неисполнения этого опциона. Примеры факторов, которые необходимо учитывать, среди прочего, включают в себя следующие:

- (a) предусмотренные договором для дополнительных периодов условия по сравнению с рыночными, например:
 - (i) суммы платежей за аренду в любом дополнительном периоде;
 - (ii) сумма любых переменных платежей за аренду или других условных платежей;
 - (iii) условия любых опционов, которые исполнимы после периодов, охватываемых другим опционом (или другими опционами), например, опцион на покупку, который может быть исполнен в конце одного или нескольких периодов продления по ставке, которая в настоящее время ниже рыночной.
- (b) значительные усовершенствования арендованного имущества или другие улучшения базовых активов, которые, как ожидается, будут иметь значительную остаточную выгоду для арендатора, когда опционы можно будет исполнить;
- (c) затраты, связанные с прекращением аренды (например, затраты на переговоры, перемещение и поиск, затраты на установку и настройку новых активов, штрафы, связанные с расторжением договора, или затраты для возврата базового актива в конце срока аренды);
- (d) значение базового актива для деятельности арендатора (например, является ли базовый актив узкоспециализированным, местоположение базового актива и доступность подходящих альтернативных вариантов); и
- (e) условия, связанные с исполнением опциона (то есть когда опцион может быть исполнен лишь при соблюдении одного или нескольких условий), и вероятность того, что такие условия будут выполнены.

При определении вероятности исполнения опционов следует также учитывать прошлую практику арендатора в отношении аренды, особенно аренды аналогичных активов. Причины исполнения опционов исходя из одной критерия могут быть неочевидны, но могут относиться к синергии, поэтому необходимо оценивать значимость нескольких факторов в совокупности. В связи с этим два разных арендатора могут определять различные сроки аренды по идентичным договорам, поскольку факты и обстоятельства, определяющие их деятельность, могут обусловить вывод одного арендатора о том, что у него есть разумная уверенность в исполнении одного или нескольких опционов, в то время как другой арендатор может заключить, что у него нет достаточной уверенности в том, что какой-либо из опционов будет исполнен.

Пример 9. Оценка срока аренды (опцион на прекращение аренды только у арендатора)

Клиент рассматривает возможность заключения договора аренды оборудования для производства виджетов (элементы управления). Срок аренды — 5 лет с опцией арендатора на продление аренды еще на 2 года. Фактически это означает, что у арендатора есть опцион на прекращение договора в конце 5-го года, но не у арендодателя. Ежемесячные арендные платежи увеличиваются по принятой в отрасли ставке, основанной на инфляции плюс маржа. Это увеличение также применяется к дополнительному двухлетнему периоду, если арендатор исполнит имеющийся у него опцион на продление аренды.

Клиент работает в удаленной местности, где стоимость доставки и монтажа оборудования является значительной.

Оценка

В данном случае пункт В34 неприменим, поскольку только арендатор может расторгнуть договор аренды. У клиента нет прямого, обусловленного договором экономического стимула для продления договора аренды, так как арендные платежи осуществляются по рыночной ставке в течение всего периода аренды. Однако необходимо рассмотреть все существенные факты и обстоятельства, которые создают для клиента экономический стимул исполнять или не исполнять опционы. К ним относятся специфические для организации факторы, такие как затраты клиента на получение подходящего замещающего актива, важность актива для хозяйственной деятельности клиента и доступность адекватных замещающих активов. Поскольку клиент осуществляет деятельность в удаленной местности, это неминуемо увеличивает стоимость непродления аренды ключевой, необходимой для хозяйственной деятельности, части оборудования ввиду затрат на монтаж и транспортировку замещающего актива, клиент приходит к выводу о наличии достаточной уверенности в исполнении опциона на продление. Следовательно, срок аренды на дату начала аренды составляет 7 лет.

Для второго сценария, предусматривающего опционы на прекращение аренды арендатором и арендодателем, действует пункт В34 МСФО (IFRS) 16.

Пример 10. Оценка срока аренды (опцион на прекращение договора у арендатора и арендодателя)

Клиент рассматривает возможность заключения договора аренды оборудования для производства виджетов. Срок аренды — 5 лет с возможностью для арендатора продлить аренду еще на 2 года. Любая из сторон может прекратить договор аренды по истечении 5-летнего срока с нулевым платежом при прекращении договора. Ежемесячные арендные платежи увеличиваются по принятой в отрасли ставке, основанной на инфляции плюс маржа. Это увеличение также применяется к дополнительному двухлетнему периоду, если арендатор исполняет свой опцион на продление аренды.

Клиент работает в удаленной местности, где стоимость доставки и монтажа оборудования является значительной.

Оценка

Пункт В34 применим, поскольку и арендатор и арендодатель имеют опцион на прекращение договора аренды. Поэтому следует обратить внимание на второе требование пункта В34 и определить, есть ли более чем незначительный штраф.

Договор не предусматривает денежного штрафа, однако это только один вид неустойки, который может возникнуть. Чтобы положения о прекращении договора имели экономический смысл и срок аренды ограничивался 5-летним периодом, не должно быть никаких неустоек в любой форме. Так, могут быть другие виды неустоек экономического характера в дополнение к тем, которые прямо указаны в договоре. В данном случае из-за удаленности местности и, вероятно, трудностей с получением нового арендатора, а также в силу специализированного характера улучшений арендованного имущества у арендодателя могут возникнуть экономические неустойки. Кроме того, как отмечалось в предыдущем примере, арендатор тоже может подвергнуться экономическим штрафам. Таким образом, штраф определяется как более чем незначительный, и договор имеет юридическую защищенность.

Срок аренды определяется на основе условий арендатора, аналогичных предыдущему примеру, и делается вывод о том, что существует достаточная уверенность в исполнении опциона на продление аренды. Поэтому срок аренды с начала срока аренды составляет 7 лет.

4.3. Пересмотр срока аренды

Арендатор обязан периодически заново оценивать, существует ли достаточная уверенность в исполнении опционов на продление и прекращение договора аренды, а также пересматривать срок аренды в случае каких-либо изменений. Срок аренды также может изменяться в связи с модификацией договора аренды.

Пересмотр первоначальной оценки

Изменение срока аренды может произойти из-за изменения намерений организации, ее деловой практики и других обстоятельств, которые невозможно было предвидеть на момент первоначального определения срока аренды.

Арендатор обязан повторно оценить наличие достаточной уверенности в исполнении или неисполнении опционов при возникновении какого-либо события либо изменении обстоятельств, которые:

- (a) подконтрольны арендатору; и
- (b) влияют на оценку наличия достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит опцион, который ранее не учитывался им при определении срока аренды, или в том, что арендатор не исполнит опцион, который ранее учитывался им при определении срока аренды.

Пересмотр первоначальной оценки срока аренды в результате переоценки вероятности исполнения опционов приводит к переоценке балансовой стоимости арендуемых активов и обязательств. Этот аспект будет рассмотрен далее, в разделах 5.6 и 5.7.

Переоценка в связи с модификацией договора аренды

Срок аренды может быть изменен, если арендатор и арендодатель соглашаются изменить договор аренды (в отличие от переоценки срока аренды в связи с пересмотром суждений об исполнении опционов). Модификации в договоре, которые также приводят к переоценке лизинговых активов и обязательств, рассматриваются ниже в разделе 5.7.

На дату начала аренды, то есть на дату, когда арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором, обязательство по аренде и актив в форме права пользования включают:

5. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

На дату начала аренды, то есть на дату, когда арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором, обязательство по аренде и актив в форме права пользования включают:



* Дисконтированные арендные платежи (см. Раздел 5.2. - Ставка дисконтирования при первоначальном признании)

5.1. Обязательство по аренде — первоначальное признание

Как показано выше на рисунке, первоначальная оценка обязательства по аренде состоит из нескольких компонентов. Все компоненты обязательства складываются и дисконтируются по соответствующей ставке (см. раздел 5.2). Следующие компоненты включены в той мере, в которой они возникают в течение срока аренды (как определено в разделе 4):

Фиксированные платежи

К ним относится набор платежей, указанный в договоре аренды. Некоторые платежи могут быть структурированы таким образом, что они кажутся вариативными, но исходя из их характера или обстоятельств являются неизбежными и, следовательно, «по существу фиксированными арендными платежами». По существу фиксированные арендные платежи могут принимать несколько форм:

- платежи, основанные на предполагаемом базовом допущении (например, что арендованный актив будет функционировать в течение периода);
- платежи, структурированные как содержащие истинные переменные компоненты, где переменный компонент будет устранен в течение срока аренды (например, платежи, которые становятся фиксированными после того, как в первый год определен базовый уровень использования актива арендатором). Такие платежи становятся по существу фиксированными платежами, когда устраняется вариативность;
- существует более одного набора потенциальных платежей, которые может сделать арендатор, но реалистичным является только один вариант;
- существует более одного набора потенциальных платежей, но по крайней мере один должен быть осуществлен. В этом случае минимальные (на дисконтированной основе) платежи — это фиксированные арендные платежи.

Пример 11. По существу фиксированные платежи

Ниже приведено несколько примеров сценариев, в которых рассматривается, являются ли переменные платежи по существу фиксированными платежами.

Сценарий № 1. Низкие минимальные платежи

Арендатор вступает в 15-летний договор аренды торговых площадей в торговом центре. Минимальная арендная плата составляет 100 у.е. в год, до тех пор пока объем продаж не превысит 1 000 у.е. в год. Если выручка от продаж превышает 1 000 у.е. в год, арендные платежи составляют 50 000 у.е. Арендатор исторически в своих розничных точках генерировал выручку от продаж от 150 000 до 250 000 у.е. в год. Магазин должен работать в конкретные нормативные часы работы.

Анализ

Договор аренды технически определяет, что переменные платежи в этих арендных платежах могут составлять 100 у.е. или 50 000 у.е. Тем не менее, не является реально возможным, что арендатор будет иметь объем продаж менее 1 000 у.е. в год, учитывая его историю с прошлыми точками розничной торговли. В этом случае истинной вариативности арендных платежей не существует, поскольку реально возможен только один результат. Арендатор должен включить арендные платежи в размере 50 000 у.е. в год в свою первоначальную оценку договора аренды.

Пример 11. По существу фиксированные платежи (продолжение)**Сценарий № 2. Платежи, полностью основанные на продажах**

Арендатор вступает в 15-летний договор аренды торговых площадей в торговом центре. Фиксированные арендные платежи отсутствуют. Арендные платежи составляют 5% годового объема продаж. При заключении договора арендатор продемонстрировал арендодателю, что он генерирует не менее 125 000 у.е. в год в каждой торговой точке, а в среднем – 150 000 у.е.

Анализ

Несмотря на высокую степень уверенности в том, что арендатор будет нести расходы по аренде в размере не менее 6250 у.е. (125 000 у.е. x 5%) в год, переменные арендные платежи, зависящие от будущей эффективности или использования базового актива, исключаются из определения арендных платежей. Следовательно, обязательство по этим переменным арендным платежам не признается.

Комментарий BDO

Принимая решение о том, что переменные арендные платежи, которые связаны с будущими результатами или использованием базового актива, должны быть исключены из определения арендных платежей, некоторые члены Правления Совета по МСФО считали, что эти переменные платежи не соответствуют определению обязательства для арендатора до тех пор, пока не начнется использование или достижение результатов. Другие члены Правления Совета по МСФО считали, что все переменные арендные платежи соответствуют определению обязательства для арендатора, а решение об их исключении из обязательств по аренде принимается исключительно из-за превышения затрат над выгодами (например, чтобы избежать потенциальной необходимости арендатора в оценке продаж в далеком будущем, когда арендные платежи зависят от оборотов), а также в ответ на обеспокоенность, выраженную участниками, относительно высокого уровня неопределенности оценки, который может возникнуть, и большого количества арендных договоров, имеющих у некоторых арендаторов.

Сценарий № 3. Договор на расходные материалы, приложенный к аренде

Арендодатель сдает медицинское оборудование в аренду больницам и продает расходные материалы, используемые при эксплуатации оборудования. Арендодатель предоставляет арендатору (больнице) право использовать оборудование бесплатно в течение 10 лет. Однако в свою очередь клиент соглашается на следующее:

- Арендатор не обязан закупать минимальное количество расходных материалов, но арендодатель должен быть эксклюзивным поставщиком расходных материалов, если арендатор решит их купить.
- Цена заказанных расходных материалов составляет 10 у.е. за единицу.
- Исходя из прошлого опыта, арендатор оценивает потребление в 25 000 расходных материалов в год. Арендатор считает, что как минимум будет использовано 5000.

Анализ

Договор не содержит условия минимального заказа на расходные материалы, который должен разместить арендатор. Следовательно, как и в Сценарии № 2, поскольку переменные платежи связаны с будущим использованием медицинского оборудования (платежи за оборудование включены в стоимость расходных материалов), они исключаются из определения арендных платежей, и обязательство по аренде не признается. Если бы в договоре содержалось условие минимального объема заказа, это привело бы к необходимости учета обязательства по аренде.

Переменные платежи

Переменные арендные платежи могут принимать многочисленные формы. Они могут быть индексируются по ставке инфляции, LIBOR или индексу потребительских цен либо могут быть связаны с результатами самого актива (например, процент от объема продаж для розничного магазина в торговом центре).

Учет переменных арендных платежей можно обобщить следующим образом:

Переменные платежи, которые зависят от индекса или ставки

- Включаются в первоначальную оценку аренды с использованием индекса или ставки на дату начала аренды.
- Приводят к переоценке аренды в период изменения ставки или индекса (см. раздел 5.6).

По существу фиксированные платежи

- Включаются в первоначальную оценку аренды.
- Приводят к переоценке аренды в период изменения или урегулирования по существу фиксированных платежей (см. раздел 5.6).

Прочие переменные платежи

- Не включаются в первоначальную оценку аренды.
- Признаются в составе прибыли или убытка (или в балансовой стоимости другого актива в соответствии с требованием другого стандарта) при наступлении события или условия, которое вызывает наступление таких платежей.

Пример 12. Переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки**Год первый – начало аренды**

Арендатор вступает в 10-летний договор аренды имущества с ежегодными арендными платежами в размере 50 000 у.е., подлежащими уплате в начале каждого года. В договоре указано, что арендные платежи будут увеличиваться каждые два года наряду с увеличением индекса потребительских цен за предыдущие 24 месяца. Индекс потребительских цен на дату начала аренды составляет 125.

Арендатор определил, что соответствующая ставка дисконтирования арендных платежей составляет 5% (см. раздел 5.2 для обсуждения того, как определить соответствующую ставку дисконтирования).

На дату начала аренды Арендатор уплачивает арендную плату за первый год и оценивает обязательство по аренде как приведенную стоимость оставшихся девяти платежей по 50 000 у.е., дисконтированных по процентной ставке 5% годовых, что составляет 355 391 у.е.

Оценка

Арендатор первоначально признает активы и обязательства в отношении аренды следующим образом:

Дт	Актив в форме права пользования	405 391 у.е	
	Кт	Обязательство по аренде	355 391 у.е.
	Кт	денежные средства	50 000 у.е. (арендный платеж за первый год)

При оценке обязательства по аренде арендатор не делает прогнозов относительно того, как будущие изменения в индексе потребительских цен (ИПЦ) повлияют на будущие арендные платежи. Скорее, предполагается, что первоначальный арендный платеж будет оставаться постоянным в течение срока аренды.

Комментарий BDO

Совет по МСФО рассмотрел вопрос о том, должен ли МСФО (IFRS) 16 требовать от компаний прогнозную оценку того, каким будет индекс или ставка на каждую дату пересмотра цены по договору в течение срока аренды, либо принять, что индекс или ставка, действующие на дату начала аренды, постоянные величины в течение срока аренды. В конечном счете Совет по МСФО отклонил оба этих подхода, поскольку они могли требовать от арендаторов составлять оценки с использованием макроэкономических данных, которые могут быть недоступны, и затраты могут перевесить выгоды для пользователей отчетности. Поэтому окончательная версия стандарта не требует от арендатора делать предположения или получать прогнозы на будущее. Вместо этого требуется, чтобы арендатор оценивал обязательство по аренде с использованием арендных платежей, которые не предполагают изменения арендной платы в течение оставшегося срока аренды.

Однако по мере возникновения изменений арендной платы в результате привязки арендных платежей к ставке или индексу арендованные активы и обязательства должны переоцениваться. Долгосрочные договоры аренды недвижимости часто содержат условие увеличения арендной платы, связанное с такими показателями, как индекс потребительских цен, уровень инфляции, публикуемый государственными органами, или периодическое повышение до рыночной арендной платы. В разделе 5.6 (см. ниже) более подробно рассматриваются такие переоценки.

Пример 13. Переменные арендные платежи, не включенные в первоначальную оценку аренды

Возьмем те же факты, что и в примере 12, за исключением того, что арендатор также обязан производить переменные арендные платежи за каждый год аренды, которые определяются как 1% выручки арендатора, полученной от арендованного имущества.

Оценка

На дату начала аренды арендатор оценивает актив в форме права пользования и обязательство по аренде в тех же суммах, что и в примере 12. Это связано с тем, что дополнительные переменные арендные платежи связаны с будущими продажами, а не со ставкой или индексом. Следовательно, эти платежи не включаются в первоначальную оценку арендованного актива и обязательства и поэтому будут учитываться в каждом периоде в дополнение к амортизации и процентным расходам, возникающим из сумм, отраженных в бухгалтерском балансе.

Дт	Актив в форме права пользования	405 391 у.е.	
	Кт	Обязательство по аренде	355 391 у.е.
	Кт	Денежные средства	50 000 у.е. (арендный платеж за первый год)

Гарантии ликвидационной стоимости

Некоторые договоры аренды требуют, чтобы арендатор гарантировал стоимость актива при его возврате арендодателю. Это создает стимул для арендатора надлежащим образом поддерживать актив и обеспечивать регулярное техническое обслуживание и ремонт, а также означает, что арендодатель не подвержен рискам устаревания, что дает ему более высокую степень уверенности в доходах, которые он получит в течение срока аренды. Превышение гарантированной стоимости над ожидаемой справедливой стоимостью актива в конце срока аренды приведет к тому, что арендатору потребуется произвести дополнительный платеж арендодателю. Любые суммы, которые арендатор ожидает выплатить по гарантиям ликвидационной стоимости, включаются в первоначальную оценку обязательства по аренде.

Опционы на покупку и прекращение

Суммы, которые арендатор рассчитывает заплатить либо за покупку базового актива, либо за прекращение аренды путем исполнения опциона на прекращение и которые поэтому были включены в определение срока аренды, также включаются в первоначальную оценку обязательства по аренде.

Комментарий BDO

Определение того, будет ли арендатор исполнять опцион на покупку в конце срока аренды, может оказать существенное влияние на первоначальную оценку обязательства по аренде и актива в форме права пользования, признанных в финансовой отчетности.

Объем суждения, связанного с этой оценкой, особенно велик для договоров аренды со значительным сроком аренды, поскольку неопределенности и допущения неизбежно возрастают, когда увеличивается период времени, охватываемый прогнозами. Поэтому может оказаться целесообразным раскрыть сделанные суждения и оценки в соответствии с пунктом 125 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Другие вопросы

Аренда может включать суммы, подлежащие уплате арендатором за деятельность, и затраты, которые не передают арендатору товар или услугу. Например, арендодатель может включать в общую сумму, подлежащую уплате, плату за административные задачи или другие расходы, которые он несет в связи с арендой. Такие суммы не приводят к возникновению отдельного компонента договора, но считаются частью общего возмещения. Это характерно для аренды недвижимости, где требуются платежи за статьи, которые не передают отдельную услугу, например, налоги на имущество и страхование. Порядок учета этих платежей будет отличаться от платежей, произведенных за расходы на техническое обслуживание, которые предполагают передачу услуги арендатору. Арендатору сначала необходимо определить, существуют ли определенные платежи, которые конкретно относятся к определенному (арендному или не арендному) компоненту договора. Платежи, которые нельзя напрямую отнести к отдельным компонентам (являющимся арендой или не являющимся арендой), затем распределяются на основе относительной цены обособленной продажи по компонентам, являющимся арендой или не являющимся арендой.

Встроенные производные в договоре аренды

Хотя МСФО (IFRS) 16 предоставляет руководство для переменных платежей, связанных с таким показателем, как индекс потребительских цен, это руководство не применяется к встроенным производным инструментам. По этой причине встроенные производные инструменты должны учитываться отдельно от аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Встроенный производный инструмент необходимо отделить, если его экономические характеристики и риски не связаны тесно с основным договором.

Пример 14. Встроенные производные инструменты в договоре аренды

Компания Б заключила несколько многолетних договоров операционной аренды зданий. Арендные платежи выражены в долларах и корректируются следующим образом.

В течение первых 8 лет увеличение арендной платы определяется путем умножения изменения индекса потребительских цен (ИПЦ) на коэффициент 1,85 с условием минимального уровня ставки («флор») в 2,5% в течение первых трех лет. Начиная с 9-го года и до конца срока аренды рост арендной платы будет определяться путем умножения индекса на 1,5.

Оценка

Хотя корректировки на индекс инфляции характерны для договоров аренды, минимальные фиксированные ставки («флор») и мультипликативные значения для этих ставок не являются таковыми. Корректировка данных арендных платежей зависит от ИПЦ, который можно рассматривать как тесно связанный с рисками основного договора аренды. Вместе с тем договор включает в себя множитель индекса и минимальный уровень ставки («флор»), оба из которых влияют на арендные платежи, отделяя денежные потоки от рисков, присущих арендному активу.

Эти характеристики договора будут встроенными производными инструментами, не связанными тесно с основным договором аренды, и поэтому потребуют отделения от договора аренды. Отделенные встроенные производные инструменты будут учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

5.2 Ставка дисконтирования при первоначальном признании

Все компоненты обязательства по аренде, как описано в разделе 5.1, должны быть продисконтированы для отражения приведенной стоимости платежей. Используемая ставка дисконтирования — это ставка, заложенная в договоре аренды, только если она может быть легко определена; в ином случае вместо нее используется ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

Ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором — это ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для получения актива со стоимостью, аналогичной стоимости актива в форме права пользования в аналогичных экономических условиях. При применении концепции «аналогичного обеспечения» арендатор использует актив в форме права пользования, предоставленный арендой, а не справедливую стоимость базового актива. Это связано с тем, что ставка должна представлять собой сумму, которая будет взиматься за приобретение актива аналогичной стоимости на аналогичный период. Например, при определении ставки привлечения дополнительных заемных средств при 5-летней аренде имущества обеспечение для части арендуемого актива (то есть 5-летней части от срока полезного использования) будет значительно отличаться от прямого права собственности на имущество, поскольку прямое право собственности наделяет правами в течение периода времени, который обычно значительно больше, чем 5-летний актив в форме права пользования, содержащийся в договоре аренды.

На практике может потребоваться суждение для оценки ставки привлечения дополнительных заемных средств в контексте актива в форме права пользования, особенно когда стоимость базового актива значительно отличается от стоимости актива в форме права пользования.

Средневзвешенная стоимость капитала компании (WACC), как правило, не подходит для использования в виде опосредованной ставки привлечения дополнительных заемных средств, поскольку она обычно не отражает ставку, которую компания будет платить по займам. Средневзвешенная стоимость капитала компании отражает стоимость акционерного капитала, который является необеспеченным и находится рангом ниже других кредиторов, и поэтому будет иметь более высокую ставку, чем уплачиваемая по займам.

Комментарий BDO

Ставка, заложенная в договоре аренды, — это ставка, при которой приведенная стоимость арендных платежей и негарантированной остаточной стоимости будет равна сумме справедливой стоимости базового актива (активов) и понесенных первоначальных прямых затрат. Использование заложенной ставки представляет собой истинную стоимость финансирования аренды актива в противоположность его предварительной оплате или прямой покупке без финансирования.

Разрешение на использование ставки привлечения дополнительных заемных средств связано с тем, что часто арендатор не может определить заложенную в договор ставку. Арендодатель часто не раскрывает ставку в договоре или может предложить стимулирующую ставку (то есть процентную ставку ниже рыночной), но при этом взимать ставку по аренде выше рыночной для компенсации низкой процентной ставки. И наконец, для расчета ставки, заложенной в договоре аренды, требуется не только информация о справедливой стоимости арендованного актива в начале срока аренды, но и его «негарантированная ликвидационная стоимость» (справедливая стоимость в конце срока аренды, если ликвидационная стоимость не гарантируется). Для многих договоров аренды невозможно осуществить надежную оценку этих параметров, особенно если срок аренды меньше, чем срок полезного использования арендованного актива.

Таким образом, вполне вероятно, что многие арендаторы будут использовать свою ставку привлечения дополнительных заемных средств для широкого спектра договоров аренды.

Пример 15. Отрицательная процентная ставка, заложенная в договоре аренды

Компания М арендовала отдел в торговом центре на 5 лет. Арендные платежи установлены в размере 150 000 у.е. в год плюс 5-процентный переменный платеж в зависимости от годовой выручки от продаж Компании М. Ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатора – 8%. Торговая точка имеет текущую справедливую стоимость 1 300 000 у.е. и негарантированную ликвидационную стоимость 350 000 у.е.

Оценка

МСФО (IFRS) 16 сначала требует использования ставки, заложенной в договоре аренды, если она легко определяется. Поскольку Компания М знает справедливую стоимость имущества в начале срока аренды и оценила справедливую стоимость актива в конце срока аренды, то ставка, заложенная в договоре аренды, может быть рассчитана.

МСФО (IFRS) 16 определяет «процентную ставку, заложенную в договоре аренды» следующим образом:

«Процентная ставка, при использовании которой приведенная стоимость (а) арендных платежей и (b) негарантированной ликвидационной стоимости становится равна сумме (i) справедливой стоимости базового актива и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя».

Исходя из приведенных выше фактов, ставка дисконтирования, которая приводит к тому, что приведенная стоимость (а) и (b) становится равной сумме (i) и (ii), составляет минус 8,52%. Если бы она была использована, это привело бы к тому, что арендатор признавал бы процентные доходы, а не процентные расходы в течение срока аренды.

Если справедливая стоимость имущества в начале и в конце срока аренды является разумно определяемой, а все арендные платежи (или значительная их часть) являются переменными, то заложенная в договоре аренды ставка может быть отрицательной. Это связано с тем, что арендные платежи в (а) исключают переменные платежи, равные 5% выручки от продаж, и, следовательно, не отражают то, что в конечном итоге арендодатель предположительно считает «истинным» доходом в течение срока аренды.

Использование отрицательной ставки дисконтирования в таких обстоятельствах нецелесообразно, поскольку она не отражает цель показать то, как договор оценивается. Кроме того, очень редко арендатор будет располагать информацией о прямых затратах арендодателя и других ожиданиях, которые потребуются для расчета ставки, заложенной в договоре аренды.

Следовательно, арендатор будет использовать свою ставку привлечения дополнительных заемных средств для дисконтирования арендных платежей.

5.3. Актив в форме права пользования — первоначальное признание

Стоимость актива в форме права пользования первоначально связана с расчетной стоимостью финансового обязательства с некоторыми дополнительными корректировками.

Первоначальные прямые затраты

Это дополнительные затраты на получение аренды, которые не были бы понесены, если бы аренда не была получена. Они могут включать такие затраты, как комиссия за поиск клиента, комиссионные агентам за организацию аренды и юридические сборы.

Комментарий BDO

МСФО (IFRS) 16 подчеркивает, что прямые затраты должны быть «дополнительными» в контексте каждой отдельной аренды (а не на основе портфеля договоров аренды). Это не позволяет компании распределять связанные с получением аренды административные расходы, такие как часть заработной платы финансового и управленческого отделов. Такие затраты не будут дополнительными, поскольку они будут понесены независимо от того, вступит ли компания в конкретный договор аренды.

Затраты на перемещение и восстановление

Некоторые договоры аренды требуют от арендаторов возврата актива в определенном состоянии, что потребует расходов на его восстановление. Определенные типы активов могут требовать значительных расходов на транспортировку и перемещение, для возврата арендодателю в состоянии, указанном в договоре.

Эти виды обязательств могут возникнуть на дату начала аренды или в результате использования базового актива.

Комментарий BDO

При аренде имущества часто требуется, чтобы арендатор восстановил арендованный актив до указанного состояния по окончании срока аренды. Например:

- *арендатор-производитель может установить значительные объемы оборудования и специализированные усовершенствования арендованного имущества на заводе, который он арендует, причем эти предметы должны быть удалены в конце срока аренды;*
- *арендатор может вносить изменения во внутреннюю конфигурацию арендуемого имущества, но по договору обязан вернуть имущество арендодателю в конце срока аренды в его первоначальном состоянии.*

Требование вернуть имущество в его первоначальное состояние иногда упоминается в договорах как устаревание в результате аренды.

Пример 16. Первоначальное признание аренды

Компания Z (арендатор) заключила 5-летний договор аренды этажа здания с возможностью продления аренды еще на 5 лет. Арендные платежи составляют 50 000 у.е. в год в течение первоначального срока и 55 000 у.е. в год в течение дополнительного периода, причем все они подлежат уплате в начале каждого года. Для получения аренды Компания Z несет первоначальные прямые затраты в размере 20 000 у.е. (15 000 у.е. — бывшему арендатору, занимающему этаж, и 5000 у.е. — комиссии, связанные с недвижимостью). Арендодатель соглашается возместить арендатору комиссии, связанные с недвижимостью, в размере 5 000 у.е.

На дату начала аренды Компания Z приходит к выводу, что есть достаточная уверенность в реализации опциона на продление аренды. Поэтому срок аренды составляет 10 лет.

Ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена. Ставка дополнительного заимствования Компании Z составляет 5% годовых. Эта ставка отражает фиксированную ставку, по которой компания может занять сумму, аналогичную стоимости актива в форме права пользования, в той же валюте на 10-летний срок с аналогичным обеспечением.

Оценка

Проводки, необходимые для отражения этой операции, следующие (см. соответствующие сноски примечаний для сверки каждого компонента проводки):

Для отражения первоначальной стоимости арендного актива и обязательства:

Дт	Актив в форме права пользования	423 200 у.е. ¹	
	Кт	Обязательство по аренде	373 200 у.е. ²
	Кт	Денежные средства	50 000 у.е.

¹ 50 000 у.е. авансом плюс приведенная стоимость 4 платежей по 50 000 у.е. и 5 платежей по 55 000 у.е., дисконтированных по ставке 5%.

² Приведенная стоимость 4 платежей по 50 000 у.е. и 5 платежей по 55 000 у.е., дисконтированных по ставке 5%

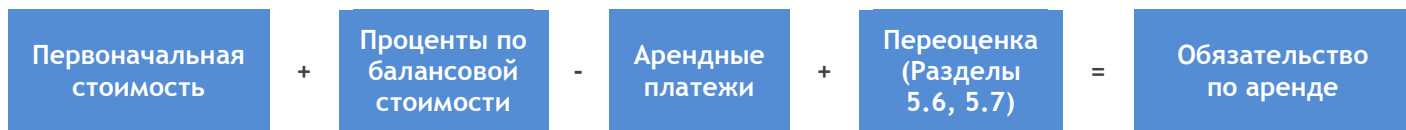
Для отражения первоначальных прямых затрат:

Дт	Актив в форме права пользования	20 000 у.е.	
	Кт	Денежные средства	20 000 у.е.

Для отражения стимулирующих платежей по аренде, относящихся к договору аренды:

Дт	Денежные средства	5 000 у.е.	
	Кт	Актив в форме права пользования	5000 у.е.

5.4. Обязательство по аренде – последующая оценка



Проценты по обязательству по аренде признаются в составе прибыли или убытка, если только они не подлежат включению в балансовую стоимость актива, как того требует другой стандарт.

Комментарий BDO

Ситуации, когда проценты по обязательствам по аренде могут быть капитализированы в стоимости других активов, включают:

- производство запасов с использованием арендованного оборудования;
- строительство основных средств, где арендуемые активы являются компонентом строительства; а также
- разработка нематериальных активов, где арендованные активы являются компонентом прямых идентифицируемых затрат на приобретение или разработку этих нематериальных активов.

5.5 Актив в форме права пользования — последующая оценка

После первоначального признания компания может применять три потенциальные модели учета активов в форме права пользования:

Модель оценки	Модель учета по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 16
	Модель учета по переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 16
	Модель учета по справедливой стоимости инвестиционной недвижимости согласно МСФО (IAS) 40

Комментарий BDO

МСФО (IFRS) 16 ссылается на МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 40 для руководства по последующей оценке, но не заявляет, что актив в форме права пользования в договоре аренды — это основное средство или инвестиционная недвижимость.

Таким образом, активы в форме права пользования представляют собой класс активов, отличный как от основных средств, так и от инвестиционной недвижимости. Ниже в разделе 6 обсуждается, как активы в форме права пользования должны быть представлены в отчете о финансовом положении.

Модель учета по первоначальной стоимости

В рамках модели учета по первоначальной стоимости компания оценивает актив в форме права пользования:

- по первоначальной стоимости, оцениваемой в соответствии с разделом 5.3 (см. выше);
- за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (признается в соответствии с МСФО (IAS) 36);
- с учетом переоценок (см. разделы 5.6 и 5.7).

Актив в форме права пользования амортизируется в течение срока аренды (см. выше раздел 4), если только первоначальное признание не предполагает исполнения опциона на покупку или же аренда не передает право собственности на базовый актив арендатору в конце срока аренды. В этих случаях актив в форме права пользования амортизируется в течение срока полезного использования базового актива.

Модель учета по переоцененной стоимости

Если активы в форме права пользования относятся к классу основных средств, к которым компания применяет модель учета по переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16, арендатор может принять решение применить эту модель к этим активам в форме права пользования. Компания должна быть последовательной при классификации основных средств и активов в форме права пользования для целей МСФО (IAS) 16 и МСФО (IFRS) 16.

Комментарий BDO

Вариант применения модели учета по переоцененной стоимости для активов в форме права пользования, когда такой же класс основных средств переоценивается в соответствии с МСФО (IAS) 16, может привести к возможности несоответствия, поскольку компания не обязана применять модель учета по переоцененной стоимости к этим активам в форме права пользования. Следовательно, компания может иметь группу активов, находящихся в собственности (например, землю и/или здания), к которым она применяет модель учета по переоцененной стоимости, в то время как к аналогичному арендуемому имуществу применяется модель учета по первоначальной стоимости.

Модель учета по справедливой стоимости

Если компания применяет модель учета по справедливой стоимости по МСФО (IAS) 40, эта же модель должна применяться к активам в форме права пользования, которые соответствуют определению инвестиционной недвижимости.

Комментарий BDO

В отличие от модели учета по переоцененной стоимости, которая может использоваться, если она применяется к тому же классу основных средств, модель учета по справедливой стоимости должна применяться к активам в форме права пользования, соответствующим определению инвестиционной недвижимости, если арендатор применяет модель учета по справедливой стоимости по МСФО (IAS) 40 для находящейся в собственности инвестиционной недвижимости.

5.6. Переоценка аренды

Обязательства по аренде и активы в форме права пользования переоцениваются в следующих ситуациях:

<p>Изменение первоначальной оценки срока аренды или опционов на покупку / прекращение аренды</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Переоценить обязательство по аренде, отразив пересмотренную оценку срока аренды и денежных потоков - Дисконтировать пересмотренный платеж по текущей ставке - Скорректировать балансовую стоимость актива в форме права пользования на ту же сумму для исключения признания какой-либо прибыли или убытка
<p>Изменение в оценке гарантии ликвидационной стоимости</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Переоценить обязательство по аренде, отразив пересмотренную оценку срока аренды и денежных потоков - Дисконтировать пересмотренный платеж по первоначальной ставке
<p>Изменение индекса или ставки, влияющей на платежи</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Скорректировать балансовую стоимость актива в форме права пользования на ту же сумму для исключения признания какой-либо прибыли или убытка

В большинстве случаев балансовая стоимость актива в форме права пользования корректируется на ту же сумму, что и корректировка балансовой стоимости обязательства по аренде. Таким образом, не возникает немедленной прибыли или убытка, скорее, пересмотренные денежные потоки влияют на отчет о прибылях и убытках в течение оставшегося срока аренды. Исключением из этого общего принципа является случай, когда уменьшение балансовой стоимости обязательства по аренде превышает балансовую стоимость соответствующего актива в форме права пользования на момент переоценки, и в этом случае актив уменьшается до нуля, а превышение признается в составе прибыли или убытка.

Обратите внимание на то, что данные за предыдущий период не корректируются, и все эти переоценки учитываются на перспективной основе.

Пример 17. Переоценка аренды вследствие переоценки опциона

Компания Б заключила договор аренды недвижимости сроком на 10 лет с возможностью продления еще на 5 лет. При первоначальном признании договора аренды Компания Б не имела достаточных оснований полагать, что она исполнит этот опцион, и поэтому срок аренды оценивался в 10 лет. В конце 6-го года аренды Компания Б приобретает Компанию А. После приобретения Компании А Компания Б решает, что было бы выгоднее переместить персонал Компании А и оставаться в текущих помещениях дольше, чем первоначально оцененный 10-летний период.

Оценка

Перемещение персонала Компании А в то же здание, занимаемое арендатором, создает экономический стимул для Компании Б продлить первоначальную аренду в конце не подлежащего отмене периода в 10 лет.

Следовательно, в конце 6-го года Компания Б приходит к выводу, что в настоящее время у нее есть достаточная уверенность в исполнении опциона на продление первоначальной аренды в результате приобретения и планируемого перемещения персонала Компании А. Оставшийся срок аренды пересмотрен до 9 лет (то есть период с конца 6-го года до конца 15-го года), и поэтому Компания Б переоценивает свои обязательства по аренде, чтобы отразить 9 лет будущих арендных платежей, дисконтированных по преобладающей ставке привлечения дополнительных заемных средств (при условии, что ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена). Возникающее в результате увеличение балансовой стоимости обязательства по аренде добавляется к активу в форме права пользования. Пересмотренная балансовая стоимость актива в форме права пользования затем амортизируется в течение пересмотренного оставшегося срока аренды 9 лет.

Следует отметить, что вышеуказанные обстоятельства, которые привели к переоценке арендного обязательства и актива в форме права пользования, не возникли в результате какой-либо модификации договорных условий, согласованных между арендодателем и арендатором. Напротив, они возникли в результате пересмотра оценок и суждений, сделанных при первоначальном признании аренды. Учет модификаций договоров аренды рассматривается в разделе 5.7.

5.7. Модификации договоров аренды

Модификации договоров аренды возникают в результате изменений в базовом договоре, согласованных между арендатором и арендодателем после начала аренды. Учет модификации зависит от того, увеличивают или уменьшают модифицированные условия сферу применения договора аренды, и требует ли увеличение сферы применения уплаты возмещения, соизмеримого с ценой отдельного договора, для новой сферы применения договора аренды.

Комментарий BDO

Для оценки того, рассматривается ли продление сроков аренды между существующими сторонами как новые договоры аренды или как модификация первоначального договора аренды, требуется суждение. Для примера рассмотрим аренду, которая не включает в себя какой-либо опцион на продление. В течение срока аренды стороны заключают новый договор аренды на тот же идентифицированный актив, который начинается, когда заканчивается первоначальный договор аренды.

Для определения сущности нового соглашения и того, является ли оно модификацией (которая потребует переоценки существующего договора аренды) или новым договором аренды (который не потребует переоценки существующего договора аренды, но вместо этого приведет к признанию новой аренды с начала последующего периода), необходимо учесть различные факты и обстоятельства.

Модификации — отдельные договоры аренды

Модификация договора аренды учитывается как отдельная аренда, если:

- модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и
- возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой отдельного договора на увеличенный объем.

Если выполняются оба критерия, арендатор должен следовать предыдущим указаниям в данной публикации по первоначальному признанию и оценке арендных обязательств и активов в форме права пользования.

Пример 18. Модификация аренды, которая является отдельным договором аренды

Арендатор заключил 10-летний договор аренды на 2000 квадратных метров офисных площадей. В начале 6-го года Арендатор и Арендодатель соглашаются изменить первоначальный договор аренды на оставшиеся пять лет, чтобы включить дополнительные 3000 квадратных метров офисного пространства в том же здании. Дополнительное пространство будет доступно для использования арендатором в конце второго квартала 6-го года. Увеличение общего возмещения за модификацию договора аренды соизмеримо с текущей рыночной ставкой для 3000 квадратных метров офисных площадей, за исключением скидки, которую получает арендатор, отражающей тот факт, что арендодатель не несет расходов, которые он в противном случае понес бы при сдаче в аренду того же пространства новому арендатору (например, расходы на маркетинг).

Оценка

Арендатор учитывает модификацию как отдельный договор аренды, то есть отдельно от первоначальной 10-летней аренды, на учет которой модификация договора аренды не повлияла. Это связано с тем, что модификация предоставляет арендатору дополнительное право на использование базового актива, а увеличение возмещения за новое право соизмеримо с ценой его отдельной продажи. В этом примере дополнительным активом в форме права пользования являются дополнительные 3000 квадратных метров офисных площадей на три с половиной года. Соответственно, на дату начала нового договора аренды (в конце второго квартала 6-го года) арендатор признает актив в форме права пользования и обязательство по аренде, относящиеся к аренде дополнительных 3000 квадратных метров офисных площадей на три с половиной года. Арендатор не вносит каких-либо корректировок в актив в форме права пользования или обязательство по аренде, относящиеся к первоначальной аренде 2000 квадратных метров офисных площадей, которые продолжают учитываться, как если бы не было никакой модификации.

Комментарий BDO

Юридическая форма договора аренды может быть модифицирована для добавления дополнительных активов (например, дополнительных этажей офисного здания). В тех случаях, когда дополнительные активы в форме права пользования добавляются к договору по цене, соизмеримой с ценой их обособленной продажи, модификация по существу является новым договором аренды и учитывается как отдельная аренда по МСФО (IFRS) 16.

Модификации — не отдельные договоры аренды

Порядок учета модификаций аренды, которые не учитываются как отдельные договоры аренды, приводится ниже:

<p style="text-align: center;">Уменьшение сферы применения</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Уменьшить актив в форме права пользования и обязательство по аренде на их относительные суммы по сравнению с первоначальной арендой с отнесением разницы в состав прибыли или убытка - Переоценить обязательство по аренде с использованием пересмотренной ставки дисконтирования * с зачетом к активу в форме права пользования
<p style="text-align: center;">Все остальные модификации договора аренды</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Переоценить обязательство по аренде, используя пересмотренную ставку дисконтирования* - Переоценить актив в форме права пользования на ту же сумму - Без влияния на прибыль или убыток

* Используется преобладающая процентная ставка привлечения дополнительных заемных средств на дату модификации, за исключением случаев, когда процентная ставка, заложенная в договоре аренды, может быть легко определена.

Если модификация арендного договора приводит к тому, что арендатор получает дополнительные права на использование одного или нескольких базовых активов, но не по цене, которая соизмерима с ценой обособленной продажи для увеличенной сферы применения, то обязательство переоценивается путем дисконтирования всех будущих арендных платежей, как пересмотрено в модифицированном договоре по преобладающей ставке привлечения дополнительных заемных средств арендатором (при условии, что ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена). Не используется ставка дисконтирования, применяемая к арендным платежам до модификации. Переоценка обязательства по аренде корректируется против балансовой стоимости актива в форме права пользования таким образом, чтобы в результате модификации не возникало никаких прибылей или убытков. Тот же учет применяется, если срок первоначальной аренды продлен без добавления каких-либо дополнительных прав на использование каких-либо еще базовых активов.

Пример 19. Модификация договора аренды, которая увеличивает сферу применения

Компания А заключила 10-летний договор аренды на 5000 квадратных метров офисных площадей с ежегодными платежами в размере 100 000 у.е., подлежащими уплате в конце каждого года. Ставка, используемая для дисконтирования платежей, представляет собой ставку привлечения дополнительных заемных средств Компанией А в размере 6%, поскольку заложенная в договоре ставка не может быть легко определена. В начале 7-го года Компания А и арендодатель вносят изменения в договор аренды, продлевая его еще на 4 года. Годовые платежи остаются без изменений. В начале 7-го года ставка привлечения дополнительных заемных средств Компании А – 7%.

Оценка

Модификация не учитывается как новый договор аренды, поскольку она не передает права на использование каких-либо дополнительных активов. Аренда касается той же базовой недвижимости.

Поэтому аренда переоценивается с использованием пересмотренной ставки дисконтирования (то есть ставки привлечения дополнительных заемных средств на момент модификации, не первоначальной ставки дисконтирования).

Обязательство по аренде непосредственно перед модификацией составляет 346 511 у.е.

Приведенная стоимость с 7-го по 14-ый год (8 лет), 100 000 у.е. в год, по ставке дисконтирования 7%
= 597 130 у.е.

Требуемая корректировка = переоцененное обязательство – предыдущая балансовая стоимость обязательства
= 597 130 у.е. – 346 511 у.е.
= 250 619

Проводка, требуемая в результате модификации:

Дт	Актив в форме права пользования	250 619 у.е.	
	Кт	Обязательство по аренде	250 619 у.е.

Комментарий BDO

МСФО (IFRS) 16 не рассматривает, как следует отражать корректировку активов в форме права пользования, то есть, должна ли быть осуществлена корректировка стоимости актива, накопленной амортизации или на пропорциональной основе.

Тем не менее, пункт 35 МСФО (IAS) 16 содержит рекомендации по переоценке, относящиеся к модели учета по переоцененной стоимости. Это обеспечивает выбор между:

- (a) корректировкой валовой балансовой стоимости соответственно переоценке, например, путем корректировки валовой стоимости и накопленной амортизации в той же пропорции, что и общее изменение чистой балансовой стоимости; или
- (b) элиминированием накопленной амортизации против стоимости актива до тех пор, пока она не станет равной переоцененной стоимости; при этом любое превышение при переоценке добавляется к валовой балансовой стоимости.

Любой из вышеперечисленных подходов представляется целесообразным при учете модификаций договора аренды. Подход, принятый арендатором, должен рассматриваться как выбор учетной политики и раскрываться в его финансовой отчетности.

Если модификация приводит к уменьшению сферы применения (например, путем сокращения срока аренды или уменьшения суммы актива (активов), который находится в аренде), учет становится более сложным. Хотя вытекающее обязательство оценивается так же, как и выше, путем дисконтирования арендных платежей в модифицированном договоре по преобладающей ставке привлечения дополнительных заемных средств арендатором, эта корректировка осуществляется в два этапа:

- **Шаг 1:** балансовая стоимость актива в форме права пользования на дату модификации уменьшается, чтобы отразить частичное или полное прекращение аренды, при этом обязательство по аренде уменьшается в той же пропорции. Разница между балансовой стоимостью актива в форме права пользования и обязательства по аренде, признание которого прекращено, приводит к возникновению прибыли или убытка.
- **Шаг 2:** балансовая стоимость обязательства, полученного в результате Шага 1, снова корректируется, чтобы гарантировать, что его балансовая стоимость равна будущим арендным платежам в модифицированном договоре, дисконтированным по преобладающей ставке привлечения дополнительных заемных средств. Эта вторая корректировка обязательства по аренде учитывается путем соответствующей корректировки актива в форме права пользования. На этом этапе прибыль или убыток не признаются.

Пример 20. Модификация договора аренды, которая уменьшает сферу применения

Компания Б заключила 10-летний договор аренды 5000 квадратных метров офисных площадей с ежегодными платежами в размере 50 000 у.е., подлежащими уплате в конце каждого года. Ставка, используемая для дисконтирования причитающихся платежей, представляет собой ставку привлечения дополнительных заемных средств Компании Б в размере 6%, поскольку заложенная в договоре аренды ставка не может быть легко определена. В начале 6-го года Компания Б и арендодатель соглашаются сократить аренду до 2500 квадратных метров и сократить оставшиеся платежи до 30 000 у.е. в год. В начале 7-го года ставка привлечения дополнительных заемных средств Компании Б составляет 5%.

Оценка

Модификация представляет собой уменьшение сферы применения по сравнению с первоначальным договором, поэтому обязательство по аренде и актив в форме права пользования должны быть переоценены.

Обязательство по аренде непосредственно перед модификацией составляет 210 618 у.е., а актив в форме права пользования — 184 002 у.е.

Масштаб уменьшения актива в форме права пользования составляет 50%, поскольку арендованная площадь сократилась с 5000 до 2500 квадратных метров.

Приведенная стоимость с 6-го по 10-ый год (5 лет), 30 000 у.е. в год, по ставке дисконтирования 5% = 129 884 у.е.

Проводка, необходимая для корректировки балансовой стоимости с целью уменьшения сферы применения (Шаг 1):

Дт	Обязательство по аренде	105 309 у.е.	(210 618 у.е. перед модификацией x 50%)
	Кт	Актив в форме права пользования	92 001 у.е. (184 002 у.е. перед модификацией x 50%)
	Кт	Прибыль	13 308 у.е. (остаток)

Проводка, необходимая для корректировки обязательства по аренде до требуемого пересмотренного остатка в размере 129 884 у.е. (Шаг 2):

Дт	Актив в форме права пользования	24 575 у.е.	(соответствует корректировке обязательства)
	Кт	Обязательство по аренде	24 575 у.е. (210 618 у.е. - 105 309 у.е.+ 24 575 у.е.= 129 884 у.е.)

Комментарий BDO

Есть два последствия, вытекающие из учета модификаций договора аренды, которые уменьшают сферу применения аренды, которые могут показаться нелогичными:

- *во-первых, модификация договора аренды будет часто приводить к прибыли. Это связано с тем, что в любой момент арендное обязательство, как правило, будет больше арендованного актива, поскольку более высокие процентные платежи в более ранние годы аренды приводят к тому, что арендное обязательство уменьшается более низкими темпами, чем равномерные амортизационные отчисления, которые обычно применяется к активу в форме права пользования. Поскольку корректировка в Шаге 1 приводит к тому, что балансовая стоимость актива в форме права пользования и обязательства по аренде до модификации уменьшаются в одинаковой пропорции, то, как правило, признание большей величины обязательства по аренде будет прекращено, чем актива в форме права пользования.*

Это может не произойти, если актив в форме права пользования не амортизируется на равномерной основе или большая часть арендных платежей до модификации была уплачена авансом, и сокращение сферы применения не привело к возмещению этих авансовых платежей;

- *во-вторых, прибыль будет такой же независимо от суммы, на которую изменяются будущие арендные платежи. Это связано с тем, что именно в Шаге 2 обеспечивается то, что балансовая стоимость обязательства отражает приведенную стоимость будущих арендных платежей, которая корректируется только по активу в форме права пользования. Шаг 2 не приносит никакой прибыли или убытка.*

Учет данного типа модификации договора аренды отражает то, что уменьшение сферы применения было произведено за нулевое возмещение, и все будущие арендные платежи признаются как расход в течение оставшегося срока аренды. Следовательно, любое изменение стоимости аренды, относящееся к будущим периодам, будет отражаться в амортизации и процентных расходах в этих будущих периодах. Такие временные рамки признания расходов аналогичны тому, как изменятся расходы по операционной аренде, возникающие в результате модификации, если бы операционная аренда была представлена в соответствии с МСФО (IAS) 17, хотя в соответствии с МСФО (IFRS) 16 будущие расходы представлены как амортизация и начисление процентов, а не как единый расход по операционной аренде.

6. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

Требования к представлению остатков и операций по аренде сводятся к следующему:

Отчет о финансовом положении	Отчет о прибылях или убытках	Отчет о движении денежных средств
<ul style="list-style-type: none"> - Активы в форме права пользования: представить отдельной строкой или объединить с основными средствами с отдельным раскрытием* - Обязательства по аренде: представить отдельно или включить в другие обязательства и раскрыть, в какую строку они включены 	<ul style="list-style-type: none"> - Процентные расходы с другими затратами на финансирование - Амортизация активов в форме права пользования** 	<ul style="list-style-type: none"> - Денежные платежи по обязательствам по аренде в качестве финансовой деятельности - Денежные платежи по процентам в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 7 к уплаченным процентам - Краткосрочные, малоценные и переменные арендные платежи в рамках операционной деятельности

* Активы в форме права пользования, которые соответствуют определению инвестиционной недвижимости, должны быть сгруппированы с инвестиционной недвижимостью.

** МСФО (IFRS) 16 не требует отдельного представления амортизационных расходов по активам в форме права пользования непосредственно в отчете о прибылях или убытках, а также не предписывает, по какой строке следует включать расходы на амортизацию (отчасти это будет зависеть от того, представляет ли компания свои расходы в разбивке «по функциям» или «по характеру»). Тем не менее, расход должен быть раскрыт по классам базовых активов в примечаниях.

МСФО (IFRS) 16.47 (a) (i) гласит, что если компания желает группировать активы в форме права пользования с другими активами, они должны быть сгруппированы «в рамках той же строки, что и та, в которой соответствующие базовые активы были бы представлены, если бы они были в собственности».

Например, если у арендатора был актив в форме права пользования, относящийся к аренде тяжелого оборудования, этот актив в форме права пользования был бы сгруппирован с основными средствами в отчете о финансовом положении, если только арендатор не решит представить активы в форме права пользования в виде отдельной строки. Активы в форме права пользования не объединяются с нематериальными активами непосредственно в отчете о финансовом положении.

Требования к представлению по МСФО (IFRS) 16 представляют собой фундаментальное изменение по сравнению с требованиями МСФО (IAS) 17 в результате того, что договоры аренды, ранее классифицированные как операционная аренда, должны быть признаны в балансе. Принимая во внимание, что расходы по аренде были бы полностью списаны как операционные расходы, некоторые из этих расходов теперь будут представлены как финансовые расходы по обязательствам по аренде. Остаток расхода, амортизация актива в форме права пользования все равно будет начисляться при получении операционной прибыли, но наряду с амортизацией основных средств будет отнесен к категории неденежных расходов.

Комментарий BDO

Требования к представлению могут значительно изменить ключевые показатели для компаний. EBITDA (прибыль до вычета процентов, налогов, износа и амортизации) часто является ключевым показателем краткосрочной прибыльности для многих отраслей и компаний.

Сроки признания суммарного расхода в составе прибыли или убытка также изменятся. Смотрите ниже пример влияния на компанию типичной аренды недвижимости.

Пример 21. Иллюстрация влияния на прибыль или убыток аренды, ранее классифицированной как операционная

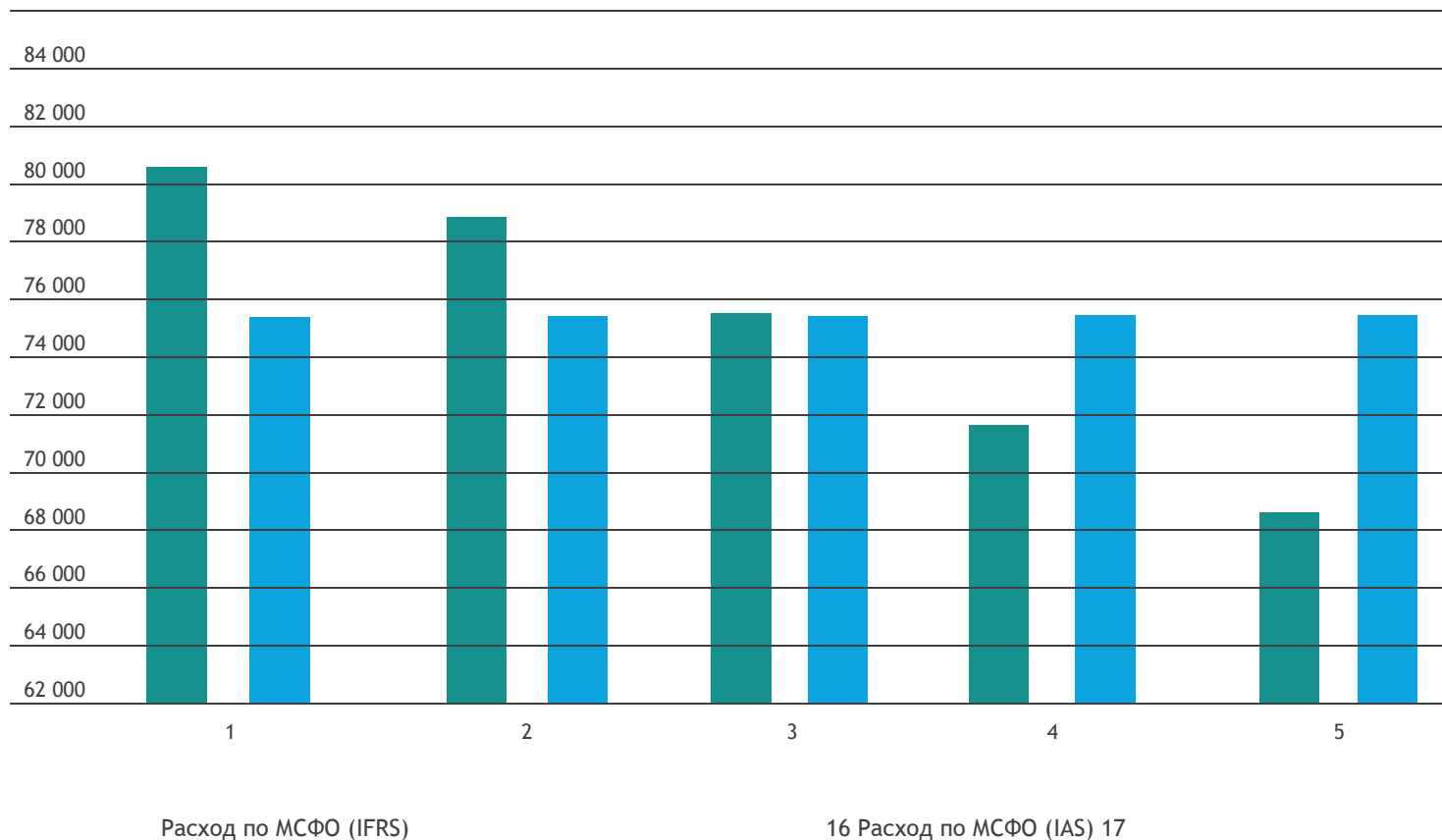
Компания С заключила 5-летний договор аренды этажа офисного здания. Она платит 75 000 у.е. в год и имеет ставку привлечения дополнительных заемных средств 5% (ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена). Таблица ниже иллюстрирует влияние на чистую прибыль и EBITDA в зависимости от того, используется ли для учета аренды МСФО (IAS) 17 или МСФО (IFRS) 16. Предположим, что у компании нет других операций, кроме продаж в размере 100 000 у.е. в каждом году.

	МСФО (IAS) 17				МСФО (IFRS) 16			
	Амортизация	Проценты	Операционные расходы	Чистая прибыль	Амортизация	Проценты	Операционные расходы	Чистая прибыль
Год 1	-	-	75 000	25 000	64 942	16 235	-	18 823
Год 2	-	-	75 000	25 000	64 942	13 297	-	21 761
Год 3	-	-	75 000	25 000	64 942	10 212	-	24 846
Год 4	-	-	75 000	25 000	64 942	6 972	-	28 086
Год 5	-	-	75 000	25 000	64 942	3 571	-	31 487
Итого	-	-	375 000	125 000	324 711	50 289	-	125 000

Как показано, чистая прибыль за весь 5-летний период не меняется, но сроки признания расходов в МСФО (IFRS) 16 быстрее, поскольку элемент финансирования (проценты) выше в начале срока аренды и уменьшается со временем. Более значительной разницей является расчет EBITDA:

	МСФО (IAS) 17	МСФО (IFRS) 16
Год 1	25 000	100 000
Год 2	25 000	100 000
Год 3	25 000	100 000
Год 4	25 000	100 000
Год 5	25 000	100 000
Итого	125 000	500 000

Сравнение итогового расхода по МСФО (IFRS) 16 и МСФО (IAS) 17

**Комментарий BDO**

МСФО (IFRS) 16 приводит к значительно более высокому показателю EBITDA, чем МСФО (IAS) 17, поскольку все компоненты расходов, связанных с арендой (амортизация и процентный расход), добавляются обратно.

Компаниям, возможно, потребуется пересмотреть ковенанты и расчеты по нормативным актам, а также может потребоваться обновление методов анализа результатов, которые используются пользователями финансовой отчетности.

7 РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

МСФО (IFRS) 16 содержит обширные требования для арендаторов к раскрытию информации как по качеству, так и по количеству. Требования к количественному раскрытию по основным отчетам финансовой отчетности включают:

Требования к количественному раскрытию информации

Отчет о финансовом положении	Отчет о прибыли или убытке	Отчет о движении денежных средств
- Прирост активов в форме права пользования	- Амортизация активов по классам	- Общий отток денежных средств по аренде
- Балансовая стоимость активов в форме права пользования на конец отчетного периода по классам	- Процентные расходы по обязательствам по аренде	
- Анализ сроков погашения обязательств по аренде отдельно от прочих обязательств на основе МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: требования к раскрытию информации»	- Краткосрочная аренда, списанная на расходы.*	
	- Аренда активов с низкой стоимостью, списанная на расходы.*	
	- Переменные арендные платежи, списанные на расходы.	
	- Доход от субаренды.	
	- Прибыли или убытки, возникающие в результате операций продажи с обратной арендой	

* Эти раскрытия не должны включать в себя договоры аренды со сроком аренды один месяц или менее

МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы количественные раскрытия были представлены в табличной форме, если другой формат не является более подходящим. Если суммы включены в балансовую стоимость других активов (например, проценты по обязательствам по аренде, капитализированные в стоимости запасов), это также должно быть раскрыто.

Другие требования к раскрытию включают:

- Для активов в форме права пользования, которые соответствуют определению инвестиционной недвижимости, – требования к раскрытию информации по МСФО (IAS) 40, за некоторыми исключениями.
- Для активов в форме права пользования, когда применялась модель учета по переоцененной стоимости, – требования к раскрытию информации по МСФО (IAS) 16.
- Если использовались освобождения по краткосрочной аренде и/или аренде активов с низкой стоимостью, – этот факт, а также сумма обязательства по краткосрочной аренде, если портфель краткосрочной аренды, который привел к возникновению расходов текущего периода, отличается от портфеля краткосрочной аренды, по которому арендатор взял на себя обязательства на конец отчетного периода.

Требования к качественному раскрытию информации

- краткое описание характера арендной деятельности компании;
- потенциальные оттоки денежных средств, которым подвержена компания, не включенные в обязательство по аренде, в том числе:
 - переменные арендные платежи;
 - опционы на продление и опционы на прекращение аренды;
 - гарантии ликвидационной стоимости; и
 - еще не начатая аренда, в отношении которой арендатор принял на себя обязательства;
- ограничения или ковенанты, налагаемые договорами аренды; и
- информация об операциях продажи с обратной арендой.

Комментарий BDO: инициатива в сфере раскрытия информации

Наряду с вниманием Совета по МСФО к другим стандартам, требующим раскрытия наиболее уместной информации, а не просто регламентированного перечня, МСФО (IFRS) 16 также содержит всеобъемлющее требование для компании предоставлять информацию, позволяющую пользователям понимать влияние арендных операций на ее финансовое положение и результаты деятельности. Требования к раскрытию информации, предписанные стандартом, сами по себе могут не соответствовать этой цели. Определение надлежащего уровня раскрытия информации является вопросом суждения и может быть сложным для компаний со значительными или необычными договорами аренды.

Кроме того, требования к раскрытию информации следует рассматривать в свете проекта Совета по МСФО «Инициатива в сфере раскрытия информации». Эта инициатива направлена на сокращение ненужного раскрытия информации и повышение общего качества финансовой отчетности путем выявления наиболее актуальной информации для пользователей и недопущения раскрытия информации, которая является незначительной или неуместной. Компания с очень небольшим количеством простых, прямых и относительно малоценных договоров аренды может рассматривать некоторые раскрытия, требуемые МСФО (IFRS) 16, как незначительные.

8 УЧЕТ У АРЕНДОДАТЕЛЯ

Требования бухгалтерского учета для арендодателей в МСФО (IFRS) 16 в большинстве случаев не изменились по сравнению с МСФО (IAS) 17. Аренда, в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности на базовый актив, является финансовой арендой. Все остальные виды аренды являются операционной арендой.

Комментарий BDO

Совет по МСФО признает асимметрию в учете арендатора и арендодателя согласно МСФО (IFRS) 16. Для договоров аренды, которые арендодатель классифицирует как операционную аренду, арендатор в своем отчете о финансовом положении также будет признавать актив для того же базового актива: арендодатель – фактический актив, а арендатор – право пользования этим активом. Однако отзывы, полученные в ходе проекта, показали, что в конечном итоге симметричный подход к учету у арендатора и арендодателя не нужен. Бухгалтерский учет у арендодателя в соответствии с МСФО (IAS) 17 был хорошо понятен, и большинство пользователей финансовой отчетности не корректировали финансовую отчетность арендодателей с точки зрения влияния аренды, что указывает на то, что модель учета у арендодателя в МСФО (IAS) 17 предоставила необходимую им информацию. Следовательно, Совет по МСФО пришел к выводу о том, что затраты, связанные с внесением изменений в учет арендодателя на данном этапе, будет трудно обосновать, и поэтому решил в значительной степени перенести модель учета арендодателя из МСФО (IAS) 17.

Области, которые могут повлиять на арендодателей, – это области, для которых МСФО (IFRS) 16 расширяет руководство или предоставляет рекомендации по вопросам, ранее не рассматривавшимся в МСФО (IAS) 17, например:

- новое определение аренды (см. раздел 3);
- разъяснение того, что переменные платежи, которые зависят от индекса или ставки, учитываются при определении арендных платежей и могут повлиять на оценку того, составляет ли приведенная стоимость арендных платежей практически всю справедливую стоимость базового актива для целей классификации аренды в качестве финансовой аренды или операционной аренды;
- пересмотренное руководство по продаже с обратной арендой (см. раздел 9);
- разделение арендных и неарендных компонентов в договоре (см. ниже);
- руководство по субаренде (см. ниже);
- руководство по модификациям договора аренды (см. ниже); и
- расширенные требования к раскрытию информации (см. ниже).

8.1. Разделение арендных и неарендных компонентов

В отличие от арендаторов арендодатели не имеют возможности учитывать договор, который содержит как арендный, так и неарендный компонент, как единый договор аренды. Арендодатели должны использовать принципы МСФО (IFRS) 15 для распределения возмещения по компонентам договора.

8.2. Субаренда

Арендатор может стать промежуточным арендодателем, если он передает в субаренду актив, который он, в свою очередь, арендует у другого арендодателя («главного арендодателя»). Промежуточный арендодатель оценивает, является ли субаренда финансовой или операционной в контексте арендуемого актива в форме права пользования, а не фактического базового актива.

Пример 22. Оценка субаренды

Промежуточный арендодатель заключил договор аренды сроком на 5 лет на 5000 квадратных метров офисных площадей (главный договор аренды) с Компанией А (главный арендодатель).

В начале третьего года промежуточный арендодатель передает в субаренду субарендатору 5000 квадратных метров офисных площадей на оставшиеся три года главного договора аренды.

Оценка

С точки зрения промежуточного арендодателя, на момент заключения субаренды актив в форме права пользования имеет оставшийся срок экономического использования 3 года и передается в субаренду на весь этот период. Поскольку субаренда распространяется на весь оставшийся срок экономического использования актива в форме права пользования, субаренда классифицируется как финансовая аренда, хотя вряд ли 3 года будут являться полным оставшимся сроком экономического использования базового актива.

Комментарий BDO

Договоры субаренды могут привести к тому, что активы в форме права пользования будут классифицироваться как финансовая аренда с точки зрения промежуточного арендодателя, в то время как главный арендодатель классифицирует ее как операционную аренду. В приведенном выше примере базовым активом является недвижимость, которая обычно классифицируется главным арендодателем как операционная аренда, поскольку большинство договоров аренды недвижимости не передают практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности.

Однако поскольку актив, принадлежащий промежуточному арендодателю, является активом в форме права пользования с гораздо более коротким сроком экономического использования, классификация субаренды промежуточным арендодателем может отличаться от классификации главным арендодателем.

Оценка того, является ли субаренда финансовой или операционной арендой, может быть более сложной в ситуациях, когда не весь актив сдан в субаренду (например, часть недвижимости на часть срока главного договора аренды).

Когда главный договор аренды является краткосрочным и промежуточный арендодатель в качестве арендатора пользуется преимуществом соответствующего упрощения практического характера и не признает краткосрочную аренду в отчете о финансовом положении, он должен классифицировать субаренду как операционную.

Таким образом, порядок учета субаренды зависит от ее классификации промежуточным арендодателем, что можно представить следующим образом:

Финансовая аренда

- Прекратить признание актива в форме права пользования (1) и вместо этого признать дебиторскую задолженность по аренде равной чистым инвестициям в субаренду (2)
- Признать разницу между (1) и (2) в качестве дохода или расхода в отчете о прибыли или убытке
- В качестве арендатора сохранить ранее признанные обязательства по аренде и признать процентные расходы по ним
- В качестве арендодателя по финансовой аренде признать процентный доход по дебиторской задолженности по аренде.

Операционная аренда

- В качестве арендатора сохранить актив в форме права пользования и продолжать признавать амортизацию по нему
- В качестве арендатора сохранить обязательство по аренде и продолжать признавать процентные расходы по нему
- В качестве арендодателя по операционной аренде признать арендный доход от субаренды

8.3. Модификации договора аренды

Учет модификаций договора аренды зависит от того, классифицируется ли аренда как финансовая или операционная с точки зрения арендодателя непосредственно перед модификацией.

8.3.1. Финансовая аренда

Модификация — отдельный договор аренды

При модификации договора арендодатель с финансовой арендой должен учитывать те же критерии, что и арендатор. Поэтому модификация аренды, классифицируемой как финансовая, учитывается как отдельный договор аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

- модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и
- возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой обособленной продажи для увеличения сферы применения.

Если оба критерия будут выполнены, арендодатель должен следовать указаниям для арендодателя в части признания и оценки этого отдельного договора аренды.

Модификации — не отдельный договор аренды

Если модификация финансовой аренды не соответствует обоим вышеуказанным критериям, арендодатель применяет следующее руководство:

Переоценки, приведенные выше, происходят на дату вступления в силу модификации договора аренды на перспективной основе.

<p>Если бы модифицированный договор применялся с самого начала, договор аренды был бы классифицирован как операционная аренда.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – - Учитывать модификацию договора аренды в качестве нового договора аренды с даты вступления в силу модификации – - Оценивать балансовую стоимость базового актива как чистую инвестицию в аренду непосредственно перед датой вступления в силу модификации договора аренды
--	---

<p>Все прочие модификации договора аренды</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Применять требования МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»
---	---

Переоценки, приведенные выше, происходят на дату вступления в силу модификации договора аренды на перспективной основе.

8.3.2. Операционная аренда

Любая модификация договора аренды, которая была классифицирована как операционная аренда, приводит к тому, что модифицированный договор учитывается как новый договор аренды с даты модификации. Любая дебиторская задолженность или отложенный доход от аренды, который отражается в бухгалтерском балансе в отношении первоначальной аренды на дату модификации, считается частью арендных платежей по новому договору аренды.

Следовательно, если модифицированный договор аренды также классифицируется как операционная аренда, корректировка балансовой стоимости сдаваемого в аренду актива не производится, хотя период, в течение которого он амортизируется, может измениться. Период, в течение которого любая ранее признанная дебиторская задолженность (связанная с полученной арендной платой) урегулируется или отложенный доход (связанный с полученной авансом арендной платой) отражается в отчете о прибыли или убытке, также может измениться.

Если модифицированный договор аренды классифицируется как финансовая аренда, то сдаваемый в аренду актив прекращает признаваться, а дебиторская задолженность вместо этого признается равной чистой инвестиции в аренду.

8.4. Требования к раскрытию информации

Требования к раскрытию информации для арендодателей сводятся к следующему:

Требования к количественному раскрытию информации

Финансовая аренда	<ul style="list-style-type: none"> – Прибыль или убыток от продажи – Финансовый доход от чистых инвестиций – Доход от переменных арендных платежей – Качественное и количественное объяснение изменений в чистых инвестициях – Анализ сроков погашения дебиторской задолженности по арендным платежам
Операционная аренда	<ul style="list-style-type: none"> – Арендный доход с отдельным раскрытием переменных арендных платежей – Требования к раскрытию информации в соответствии с МСФО (IAS) 16 для сдаваемых в аренду активов с отдельным отражением сдаваемых в аренду активов от несдаваемых в аренду активов – Другие применимые требования к раскрытию информации, основанные на характере базового актива (например, МСФО (IAS) 36, 38, 40, 41) – Анализ сроков погашения арендных платежей

Стандарт требует, чтобы количественные раскрытия были представлены в табличном формате, если другой формат не является более подходящим.

Требования к качественному раскрытию информации

Аналогично требованиям по раскрытию информации к арендатору МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы арендодатель раскрывал дополнительную качественную информацию о своей арендной деятельности, чтобы предоставить пользователям основу для оценки влияния договоров аренды на финансовую отчетность.

Раскрытие должно включать информацию о характере арендной деятельности арендодателя и о том, как арендодатель управляет рисками, связанными с этой деятельностью, включая управление рисками в отношении прав, сохраняемых в базовых активах, и стратегии управления рисками, в том числе:

- соглашения обратного выкупа;
- гарантии ликвидационной стоимости;
- переменные арендные платежи за чрезмерное использование; и
- любые другие стратегии управления рисками.

9. ОПЕРАЦИИ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

В операции продажи с обратной арендой компания (продавец-арендатор) продает актив другой компании (покупателю-арендодателю), которая затем передает его обратно в аренду продавцу-арендатору. Таким образом, продавец-арендатор может немедленно получить ликвидные средства от покупателя-арендодателя и при этом сохранить свое право на использование проданного актива через содержащееся в договоре условие об обратной аренде. Часто справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, поэтому вступление в операцию продажи с обратной арендой может привести к признанию учетной прибыли.

Учет операции продажи с обратной арендой в соответствии с МСФО (IFRS) 16 существенно отличается от требований МСФО (IAS) 17. В соответствии с МСФО (IAS) 17 арендатор откладывает получение прибыли от продажи по сделке, если полученная в результате обратная аренда классифицируется как финансовая аренда. Однако если полученная обратная аренда классифицируется как операционная аренда, прибыль может быть признана полностью при условии, что выручка от продажи по сделке равна справедливой стоимости актива; в противном случае она будет отложена и распределена в течение срока аренды.

Чтобы определить соответствующий порядок учета в соответствии с МСФО (IFRS) 16, продажа должна быть сначала оценена на предмет того, является ли она продажей в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 15 (см. Публикацию БДО «МСФО на практике» в отношении МСФО (IFRS) 15).

	Арендатор (продавец) (покупатель)	Арендодатель
Передача покупателю-арендодателю квалифицируется как продажа	<ul style="list-style-type: none"> – Прекратить признание актива и применить требования учета у арендатора – Оценить актив в форме права пользования как сохраненную часть предыдущей балансовой стоимости – Признать прибыль/ убыток по правам, переданным арендодателю 	<ul style="list-style-type: none"> – Применять требования учета у арендодателя к приобретенным активам
Передача покупателю-арендодателю не квалифицируется как продажа	<ul style="list-style-type: none"> – Продолжить признание актива – Полученные суммы признаются как финансовое обязательство в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» 	<ul style="list-style-type: none"> – Приобретенный актив не признается – Выплаченные суммы признаются как финансовый актив в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

Если сделка в части продажи квалифицируется как продажа по МСФО (IFRS) 15, аналогично МСФО (IAS) 17 необходимо рассмотреть, равна ли цена продажи, указанная в договоре, справедливой стоимости актива. В сделке между независимыми сторонами весьма вероятно, что в целом сделка продажи с обратной аренды является рыночной. Тем не менее, это не препятствует тому, чтобы возмещение, полученное от продажи, было нерыночным, что компенсируется через нерыночные арендные платежи по обратной аренде. Поэтому МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы прибыль или убыток от продажи с позиции арендатора (и первоначальная оценка приобретенного актива с позиции арендодателя) определялись исходя из справедливой стоимости актива, а не по договорной цене продажи. Следовательно, арендаторам необходимо определить справедливую стоимость актива, чтобы убедиться, что они признают правильную прибыль или убыток от продажи (как это делают арендодатели для целей учета стоимости актива), чем исходить из допущения, что справедливая стоимость актива равна заявленной договорной цене продажи.

Если определено, что справедливая стоимость актива меньше или больше договорной цены продажи, то разница учитывается арендатором как дополнительное заимствование или предоплата соответственно. Аналогичным образом арендодатель учитывает разницу как дебиторскую задолженность по арендной плате или отложенный арендный доход соответственно (если обратная аренда классифицируется как операционная аренда) либо как корректировку дебиторской задолженности по финансовой аренде (если обратная аренда классифицируется как финансовая аренда).

В некоторых случаях может быть проще сравнить договорную арендную плату по обратной аренде с рыночной арендной платой, чем договорную цену продажи со справедливой стоимостью арендуемого актива, и в этой ситуации стандарт также допускает такой подход при определении того, являются ли обе стороны операции продажи с обратной арендой рыночными.

В качестве дополнительного осложнения при расчете арендатором прибыли или убытка от выбытия необходимо помнить, что продавец-арендатор не передает контроль над всем активом покупателю-арендодателю, поскольку он продолжает контролировать тот же актив в течение срока обратной аренды. Он теряет контроль над активом только после периода обратной аренды. Следовательно, прибыль или убыток продавца-арендатора от выбытия не будет просто равен справедливой стоимости актива за вычетом его балансовой стоимости (как это могло быть в соответствии с МСФО (IAS) 17). Напротив, это сумма возмещения, относящаяся к той части актива, контроль над которой перешел к покупателю-арендодателю (то есть полученные деньги, которые не должны быть возвращены арендодателю в течение срока аренды), за вычетом части балансовой стоимости актива, которая относится к периоду после окончания срока обратной аренды и контроль над которой перешел к покупателю-арендодателю.

Пример 23. Операция продажи с обратной арендой, при которой передача является продажей (арендатор)

Продавец-арендатор заключает сделку продажи с обратной арендой, в соответствии с которой он продает имущество покупателю-арендодателю за 2 000 000 у.е. Одновременно продавец-арендатор получает имущество обратно в аренду от покупателя-арендодателя на срок 18 лет с ежегодными арендными платежами в конце каждого года в размере 120 000 у.е. Продажа соответствует критериям МСФО (IFRS) 15, по которым она должна учитываться как продажа. Операция не имеет первоначальных прямых затрат. До совершения сделки балансовая стоимость имущества составляет 1 000 000 у.е.

Справедливая стоимость имущества на момент продажи составляет 1 800 000 у.е. Поскольку размер возмещения не равен справедливой стоимости, необходимо внести корректировки для определения прибыли или убытка, возникающего в связи со справедливой стоимостью актива. Избыточное возмещение в размере 200 000 у.е. (2 000 000 у.е. — 1 800 000 у.е.) учитывается как дополнительное финансирование, предоставляемое покупателем-арендодателем продавцу-арендатору, а не как возмещение по сделке продажи.

Ставка дисконтирования составляет 4,5% в год и определяется на основе ставки привлечения дополнительных заемных средств продавца-арендатора, поскольку ставка, заложенная в аренду, не может быть легко определена. Приведенная стоимость годовых платежей по обратной аренде (18 платежей в размере 120 000 у.е. по ставке дисконтирования 4,5% в год) составляет 1 459 200 у.е.

Пример 23. Операция продажи с обратной арендой, при которой передача является продажей (арендатор) (продолжение)**Оценка**

Проводка, необходимая для отражения этой операции, выглядит следующим образом (см. соответствующие сноски примечаний для сверки каждого компонента проводки):

Дт	Денежные средства	2 000 000 у.е. ¹	
Дт	Актив в форме права пользования	699 555 у.е. ²	
	Кт Основные средства (проданное имущество)		1 000 000 у.е. ³
	Кт Обязательство по аренде		1 459 200 у.е. ⁴
	Кт Прибыль от переданных прав		240 355 у.е. ⁵

¹ Общая сумма денежных средств, полученных от покупателя-арендодателя.

² Сохранившееся право пользования проданным активом оценивается с учетом предыдущей балансовой стоимости имущества. Справедливая стоимость имущества составляет 1 800 000 у.е., в то время как справедливая стоимость арендной платы при обратной аренде составляет 1 259 200 у.е. (т. е. на 200 000 у.е. меньше, чем выплаты, которые должен произвести арендатор). Таким образом, стоимость имущества, контроль над которым не перешел покупателю-арендодателю = 1 000 000 у.е. × (1 259 200 у.е. / 1 800 000 у.е.) = 699 555 у.е.

³ Прекращается признание предыдущей балансовой стоимости имущества.

⁴ Приведенная стоимость будущих арендных платежей составляет 1 459 200 у.е. (120 000 у.е. в год в течение 18 лет, годовая ставка дисконтирования 4,5%). Сюда входит разница между полученным возмещением и справедливой стоимостью имущества в 200 000 у.е. (2 000 000 у.е. - 1 800 000 у.е.). Ведь, если бы выручка от продажи была рыночной на уровне 1 800 000 у.е., тогда приведенная стоимость платежей по обратной аренде составила бы только 1 259 200 у.е. Таким образом, в этой сделке выручка от продажи превышающая рыночный уровень рассматривается как дополнительное финансирование.

⁵ Прибыль от продажи является сальдирующей записью в сделке, но может быть выверена следующим образом:

Прибыль = Поступления, относящиеся к той части актива, в отношении которой передан контроль

ЗА ВЫЧЕТОМ

Балансовой стоимости части актива, в отношении которой передан контроль.

Поступления, относящиеся к части выбывающего актива:

= Общие поступления за вычетом общего объема полученного финансирования

= 2 000 000 у.е. — 1 459 200 у.е.

= **540 800 у.е.**

Балансовая стоимость части проданного актива:

= Балансовая стоимость за вычетом сохраненного актива в форме права пользования

= 1 000 000 у.е. — 699 555 у.е.

= **300 445 у.е.**

Таким образом, прибыль от выбытия:

= 540 800 у.е. - 300 445 у.е.

= **240 355 у.е.**

Комментарий BDO

Применение МСФО (IFRS) 16 приводит к последовательному порядку учета арендаторами операций продажи с обратной арендой. Бухгалтерский учет, требуемый МСФО (IAS) 17, варьируется в зависимости от того, считается ли обратная аренда финансовой или операционной арендой.

Операции продажи с обратной арендой являются характерными для сделок с недвижимостью, в результате которых договор обратной аренды обычно классифицируется продавцом-арендатором как операционная аренда в соответствии с МСФО (IAS) 17. В связи с тем, что арендатор должен исключить из расчета прибыли от выбытия общую сумму возмещения, относящуюся к полученному финансированию, учет, требуемый МСФО (IFRS) 16, обычно приводит к меньшей прибыли от выбытия при признании продажи по этой сделке. Взяв те же факты, что и в приведенном выше примере, МСФО (IAS) 17 привел бы к прибыли от продажи в размере 800 000 у.е. (общая выручка в размере 2 000 000 у.е. за вычетом отложенных 200 000 у.е. за вычетом балансовой стоимости актива в размере 1 000 000 у.е.), что значительно больше 240 355 у.е., признанных в соответствии с МСФО (IFRS) 16.