



МСФО НА ПРАКТИКЕ

Как определить срок аренды?

Согласно МСФО (IFRS) 16, определять срок аренды обязан и арендатор, и арендодатель. Решение по этому вопросу влияет на многие показатели, включая:

- величину обязательства по аренде;
- длительность периода, в течение которого актив в форме права пользования подлежит амортизации;
- входящие данные для определения ставки привлечения дополнительных заемных средств.

Особую сложность при определении срока аренды вызывают договоры, которые заключены на фиксированный период с опцией неограниченной пролонгации или на неопределенный срок с опцией расторжения.

Рассмотрим положения МСФО (IFRS) 16, регулирующие срок аренды.

ПУНКТ 18 МСФО (IFRS) 16

Согласно этому пункту, срок аренды – это не подлежащий досрочному прекращению период аренды вместе с:

- а) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и
- б) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион.

В пунктах В34 и В35 представлено дополнительное руководство.

ПУНКТ В34

Оценивая срок аренды и анализируя продолжительность не подлежащего досрочному прекращению периода аренды, организация должна применять определение договора и определять период, в течение которого договор обеспечен защитой. Аренда больше не обеспечена защитой, если как у арендатора, так и у арендодателя имеется право расторгнуть аренду без разрешения другой стороны с выплатой не более чем незначительного штрафа.

ПУНКТ В35

Если право на прекращение аренды имеется лишь у арендатора, такое право считается имеющимся у арендатора опционом на прекращение аренды, который организация учитывает при определении срока аренды. Если право на прекращение аренды имеется лишь у арендодателя, то не подлежащий досрочному прекращению период аренды включает период, охватываемый опционом на прекращение аренды.

Как определить период, в течение которого договор обеспечен защитой?

В ноябре 2019 года вышло разъяснение Комитета по разъяснениям МСФО в отношении того, как определить период, обеспеченный защитой (enforceable period). Для этой цели необходимо учитывать:

- а) экономику договора в более широком смысле, а не только договорные штрафные санкции. Например, если для одной из сторон есть экономический смысл не прекращать аренду, так как она понесет штраф за расторжение, величина которого более чем незначительная, то договор обеспечен защитой после даты, на которую он может быть прекращен;
- б) имеется ли у каждой из сторон право на прекращение аренды без разрешения другой стороны с выплатой не более чем незначительного штрафа. Применяя пункт В34 аренда не обеспечена защитой только тогда, когда такое право есть у обеих сторон. Следовательно, если только одна сторона имеет право прекратить аренду без разрешения другой стороны с выплатой не более чем незначительного штрафа, договор обеспечен защитой после даты, на которую он может быть прекращен этой стороной.

Таким образом, при определении срока аренды необходимо рассмотреть три периода.

1. Период, не подлежащий досрочному прекращению

Это период, в течение которого договор аренды не может быть расторгнут по инициативе арендатора. Как следствие, этот срок включает период, покрытый опционом арендодателя на прекращение договора, поскольку контроль над исполнением данного опциона находится у арендодателя, а не у арендатора (базовая концепция МСФО (IFRS) 16, представленная в пункте В35).

Очевидно, что срок аренды не может быть меньше периода, не подлежащего досрочному прекращению (минимальный срок аренды).

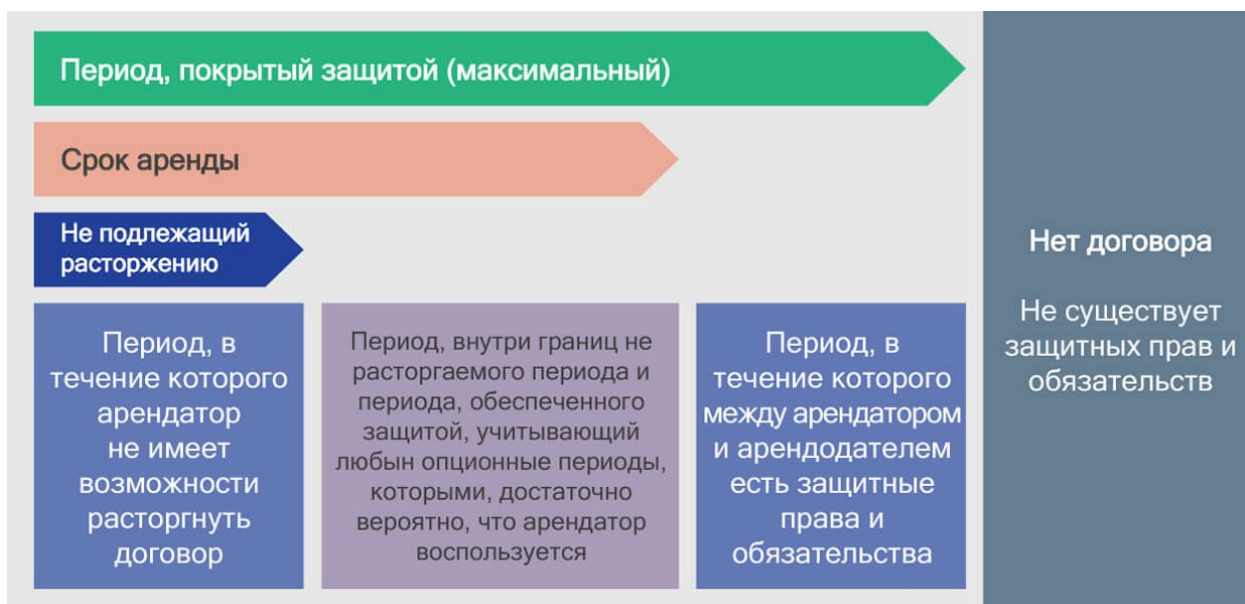
2. Период, обеспеченный защитой

Это период, в течение которого защищены права и обязательства арендатора и арендодателя (п. В34 МСФО (IFRS) 16). Аренда больше не обеспечена защитой, если как у арендатора, так и у арендодателя имеется право расторгнуть аренду без разрешения другой стороны с выплатой не более чем незначительного штрафа.

Период, обеспеченный защитой, — это максимально возможный срок аренды.

3. Срок аренды

Это период, в течение которого договор аренды не подлежит досрочному прекращению, вместе с периодами, в отношении которых у арендатора есть достаточная уверенность, что он исполнит опцион на продление договора, либо не исполнит опцион на расторжение.



На первый взгляд, период, обеспеченный защитой, определенный по изложенным выше требованиям, может показаться противоречащим здравому смыслу. Так, если прекращение аренды приводит к значительному штрафу только для арендатора, то утверждение, что аренда обеспечена защитой, кажется спорным: если у арендодателя нет экономических ограничений, он может расторгнуть договор в любой момент. Тем не менее, базовый принцип распространяется не только на определение периода, не подлежащего досрочному прекращению, но и на период, обеспеченный защитой. Дело в том, что право арендодателя на прекращение аренды игнорируется, поскольку реализация этого права находится под контролем арендодателя, а не арендатора.

ПРАКТИКА АРЕНДЫ: ВОПРОС-ОТВЕТ

Вопрос: Как определить период, в отношении которого есть достаточная уверенность, что арендатор исполнит опцион на продление или не исполнит опцион на расторжение?

Ответ: Для этого необходимо учитывать факторы, изложенные в пунктах B37-B40 МСФО (IFRS) 16. Например:

- а) предусмотренные договором условия для дополнительных периодов в сравнении с рыночными ставками, среди которых:
 - суммы платежей за аренду в любом дополнительном периоде;
 - суммы переменных платежей за аренду или других условных платежей, в том числе платежей, обусловленных штрафами за прекращение или гарантиями ликвидационной стоимости;
 - условия опционов, которые могут быть исполнены после первоначальных дополнительных периодов (например, опцион на покупку, который может быть исполнен в конце периода продления по ставке, которая в настоящее время ниже рыночных ставок);
- б) значительные усовершенствования арендованного имущества, которые были осуществлены (или, как ожидается, будут осуществлены) в течение срока действия договора, которые, как ожидается, будут иметь значительную экономическую выгоду для арендатора, когда опцион на продление или прекращение аренды либо на покупку базового актива можно будет исполнить;
- в) затраты, связанные с прекращением аренды, — например:
 - на поиск нового подходящего базового актива, переговоры, перемещение;
 - на интеграцию нового актива в деятельность арендатора
 - в связи с возвратом базового актива в предусмотренное договором состояние или предусмотренное договором место;
- г) значение базового актива для деятельности арендатора (особые уникальные характеристики актива, особенность местоположения, наличие подходящих альтернатив);
- д) условия исполнения опциона и вероятность того, что такие условия будут иметь место.

Прошлая практика арендатора в отношении периода, в течение которого арендатор обычно использовал определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины, по которым он это делал, может быть источником информации, полезной для анализа наличия достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит или не исполнит опцион.

Вопрос: Правда ли, что при определении срока аренды и анализе прав и обязанностей арендатора и арендодателя, нужно принимать во внимание только условия договора аренды?

Ответ: Нет. Организация должна принимать во внимание как права и обязанности, возникающие в связи с договором аренды (право на продление, право на расторжение, право на конвертацию аренды с фиксированным сроком в аренду, возобновляемую на месячной основе, и т.п.), а также права и обязанности, возникающие вследствие законодательных актов и общего права.

Пример 1

Арендатор Альфа заключил договор аренды с Арендодателем Бета на аренду торговой точки. Нерасторгаемый период по договору – 5 лет.

В конце нерасторгаемого периода аренда прекращается и арендатор Альфа должен освободить помещение. Иными словами, договор не содержит никаких опционов (явных или подразумеваемых) на продолжение или прекращение аренды и нет никаких иных возможностей, исходящих из договора или законодательно, по которым он мог бы быть продлен.

Арендатор Альфа произвел арендные улучшения в магазине в виде стеллажей, декораций, вывесок и т.п. Срок их полезного использования – 10 лет. При прекращении аренды данные арендные улучшения подлежат демонтажу.

Вопрос: Чему равен срок аренды?

Ответ: 5 годам, то есть нерасторгаемому периоду по договору.

Почему не 10? Потому что в данной ситуации нет обстоятельств, при которых арендатор мог бы продлить аренду дальше фиксированного (нерасторгаемого) периода. Срок полезного использования арендных улучшений в расчет не принимается, поскольку у арендатора Альфа нет защищенного права остаться в магазине по истечении 5 лет.

Пример 2

Арендатор Альфа заключил договор аренды с арендодателем Бета на аренду магазина в торговом центре. Нерасторгаемый период по договору – 5 лет.

По условиям договора в конце нерасторгаемого периода условия аренды преобразуются в ежемесячную аренду, когда любая из сторон имеет право прекратить действие договора, уведомив другую сторону за месяц, без уплаты штрафных санкций. Это означает, что договор пролонгируется на неопределенный срок, пока либо Альфа, либо Бета не примет решение о расторжении («возобновляемая аренда»). Арендные платежи, подлежащие уплате после 5-летнего нерасторгаемого периода, остаются на том же уровне, как на дату окончания нерасторгаемого периода, но подлежат индексации на инфляцию на квартальной основе.

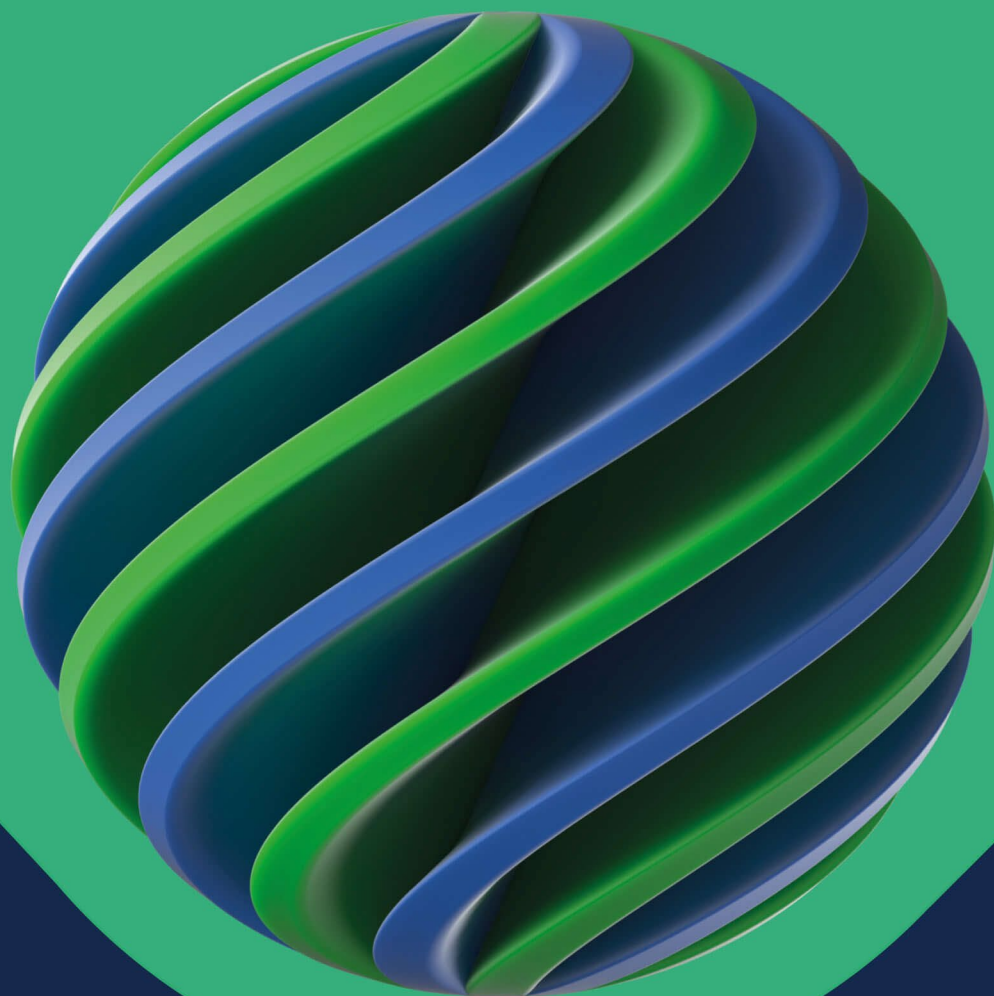
Арендатор Альфа произвел в магазине арендные улучшения, состоящие из стеллажей, декораций, вывесок и т.п., срок их полезного использования – 10 лет. При прекращении аренды улучшения подлежат демонтажу.

Вопрос: Чему равен срок аренды?

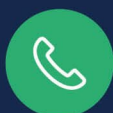
Ответ: Срок находится в диапазоне между 5 и 10 годами.

1. Наличие взаимного опциона на расторжение не означает, что в отношении периода, когда опцион на расторжение может быть реализован одной из сторон, договор автоматически не обеспечен защитой. Арендатор Альфа произвел инвестиции в адаптацию объекта аренды (улучшения) под свои собственные нужды, и улучшения придется демонтировать, если опция расторжения договора аренды будет реализована арендатором. Если затраты, связанные с демонтажем арендных улучшений (включая потерянные экономические выгоды от остаточной стоимости активов), значительны для арендатора, то он понесет более чем незначительный штраф. И тогда, согласно пункту В34, договор обеспечен защитой за пределами нерасторгаемого периода, несмотря на наличие права на расторжение у обеих сторон.
2. Необходимо определить период, в отношении которого есть достаточная уверенность, что арендатор не воспользуется своим правом на расторжение договора аренды. Для этого нужно обратиться к руководству из пунктов В37-В40 МСФО (IFRS) 16). Достаточная уверенность – высокий порог. Допустим, что для нашего примера ключевой критерий – момент времени, когда экономический штраф от демонтажа оставшихся арендных улучшений станет незначительным.

Есть вероятность, что произведенные улучшения будут обеспечивать достаточную уверенность на протяжении первых годов аренды. Однако, чем ближе окончание срока полезного использования арендных улучшений, тем выше вероятность, что экономические потери от их демонтажа будут оцениваться как незначительные. Определение срока аренды потребует профессионального суждения, но очевидно, что он окажется в диапазоне 5 – 10 лет.



ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ОФИС ЮНИКОНА



Тел.: + 7 (495) 797 5665
Факс: + 7 (495) 797 5660



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



www.unicon.ru
reception@unicon.ru

Этот документ (или его фрагменты) составлен специалистами группы компаний Юникон и может содержать чрезвычайно важную и/или конфиденциальную информацию. Этот документ (или его фрагменты) предназначен только для чтения или использования в работе непосредственным адресатом. Если этот документ адресован не Вам, настоящим Вы предупреждаетесь, что какое-либо использование, распространение или копирование этого документа (или его фрагментов), а также какое бы то ни было раскрытие информации, содержащейся в документе, категорически запрещено. В соответствующих случаях Юникон обладает авторскими и иными исключительными правами на этот документ (или его фрагменты), и нарушение этих прав влечет ответственность в соответствии с применимым законодательством.

© 2022 Юникон АО. Все права защищены.