



МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Более прозрачный бухгалтерский баланс

Серия «Первый опыт применения»

МСФО

Январь 2016 года

kpmg.com/ifrs
kpmg.ru



Содержание

Более прозрачный бухгалтерский баланс		1	5	Учёт у арендодателя	44
1	Коротко об МСФО (IFRS) 16	3	6	Прочие аспекты учёта аренды	48
1.1	Ключевые аспекты	3	6.1	Операции продажи с обратной арендой	48
1.2	Основные последствия перехода	4	6.2	Субаренда	51
2	Обзор основных положений	6	6.3	Инвестиционная недвижимость	53
3	Определение понятия «аренда»	7	6.4	Модификации условий аренды	54
3.1	Краткий обзор	7	6.4.1	Арендатор	54
3.2	Идентифицированный актив	8	6.4.2	Арендодатель – модификации условий финансовой аренды	55
3.3	Экономические выгоды	10	6.4.3	Арендодатель – модификации условий операционной аренды	56
3.4	Распоряжение правом использовать актив	12			
3.5	Права, имеющие защитительный характер	15	7	Раскрытие информации	57
3.6	Упрощения практического характера	17	7.1	Общая цель раскрытия информации	57
3.7	Компоненты договора, являющиеся арендой и не являющиеся арендой	19	7.2	Требования к раскрытию информации арендаторами	58
4	Учёт у арендатора	23	7.3	Требования к раскрытию информации арендодателями	60
4.1	Модель учёта для арендатора	23			
4.2	Первоначальная оценка обязательства по аренде	25	8	Дата вступления в силу и переход	61
4.2.1	Обзор	25	8.1	Дата вступления в силу	61
4.2.2	Срок аренды	26	8.2	Определение понятия «аренда», применяемое при переходе на новый стандарт	62
4.2.3	Арендные платежи	28	8.3	Варианты перехода для арендатора	64
4.2.4	Ставка дисконтирования	32	8.3.1	Модифицированный подход ретроспективного применения – оценка	64
4.3	Первоначальная оценка актива в форме права пользования	33	8.3.2	Модифицированный подход ретроспективного применения – упрощения практического характера в отношении операционной аренды	65
4.4	Последующая оценка обязательства по аренде	35	8.4	Варианты перехода для арендодателя	66
4.4.1	База оценки	35	8.5	Учёт субаренды при переходе	67
4.4.2	Переоценка величины обязательства по аренде	36	8.6	Учёт операций продажи с обратной арендой при переходе	67
4.5	Последующая оценка актива в форме права пользования	38			
4.5.1	База оценки	38	9	Ваши дальнейшие действия	69
4.5.2	Амортизация актива в форме права пользования	39	Приложение. Сравнение с ОПБУ США		72
4.5.3	Обесценение актива в форме права пользования	41	О настоящей публикации		76
4.6	Представление	42	Актуальная информация для вас		77

Более прозрачный бухгалтерский баланс

Согласно требованиям нового стандарта по аренде, выпущенного Советом по МСФО, компании должны будут отразить в бухгалтерском балансе большинство договоров аренды, признав новые активы и обязательства.

В январе 2016 года Совет по МСФО выпустил МСФО (IFRS) 16 «Аренда», осуществив наконец свою цель по разработке механизма отражения арендаторами договоров аренды в бухгалтерском балансе. У всех компаний, которые имеют крупные договоры аренды активов, используемых в бизнесе, возрастут отчётные показатели активов и обязательств. Новые требования затронут предприятия самых разных отраслей – от авиалиний, арендующих воздушные суда, до розничных компаний, арендующих магазины. При этом, чем больше портфель договоров аренды, тем более существенным будет влияние на ключевые отчётные показатели.

В настоящее время компании обязаны раскрывать подробную информацию о договорах аренды, которые они не отражают в бухгалтерском балансе, и многие аналитики используют эту информацию для корректировки показателей опубликованной финансовой отчётности этих компаний. Основное изменение связано с тем, что повысится прозрачность и сопоставимость финансовой отчётности. Впервые аналитики смогут увидеть, как компании сами оценивают свои обязательства по аренде, рассчитанные по установленной методологии, которая является единой для всех компаний, отчитывающихся по МСФО.

Изменения затрагивают не только бухгалтерский баланс. Изменился и порядок учёта на протяжении срока действия аренды. В частности, для большинства договоров аренды схема признания компанией расходов изменится таким образом, что основная их часть будет признаваться на начальных этапах аренды (т.е. распределение расходов с большей нагрузкой на начало), даже если выплачиваемая компанией ежегодная арендная плата является постоянной. Кроме того, стандарт вводит чёткое разделение между договорами аренды и договорами оказания услуг – договоры аренды потребуются признавать в бухгалтерском балансе, тогда как договоры оказания услуг по-прежнему будут отражаться за балансом.

Новый стандарт вступает в силу в январе 2019 года. До этого момента компаниям необходимо будет собрать значительную дополнительную информацию о своих договорах аренды, а также сформировать новые расчётные оценки и выполнить новые расчёты. Новые требования являются менее сложными и менее затратными для применения по сравнению

с теми подходами, которые Совет по МСФО рассматривал первоначально. Тем не менее обеспечение соответствия требованиям стандарта потребует затрат. Для одних компаний основная сложность будет связана со сбором необходимых данных, для других более насущными станут вопросы, требующие суждения – например, идентификация тех операций, которые содержат аренду.

Настоящая публикация представляет общий обзор требований нового стандарта и их влияния на финансовую отчётность. В данный обзор включены примеры и комментарии по ключевым аспектам, призванные помочь вам проанализировать потенциальное влияние нового стандарта на ваш бизнес и оценить вашу готовность к применению этого стандарта в 2019 году.

Кимбер Бэском
Рамон Жубелш
Сильви Лежер
Брайан О'Донован

**Международная экспертная группа КПМГ по вопросам учёта аренды
в рамках МСФО**

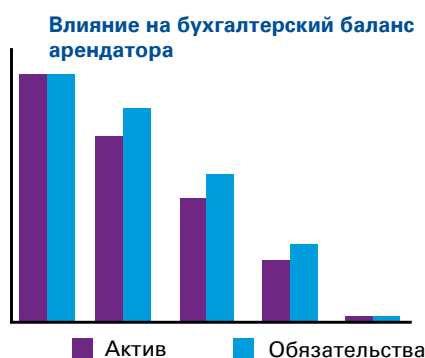
Экспертная группа КПМГ по международным стандартам

1

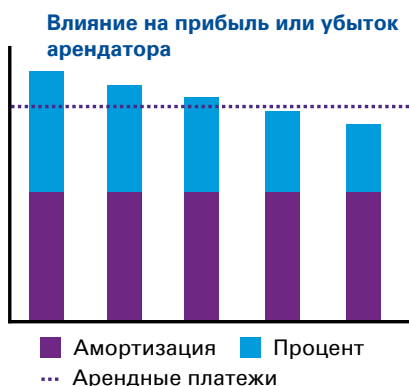
1.1

Коротко об МСФО (IFRS) 16

Ключевые аспекты



У компаний с операционной арендой появится **больше активов**, но при этом **станет существенно выше задолженность**



Общая сумма арендных расходов **будет выше на начальных стадиях аренды**, даже если арендные платежи являются постоянными

Аспект	МСФО (IFRS) 16	Стандарт в ОПБУ США
Модель учёта – арендатор	– Единая модель учёта аренды – Не требуется определять классификацию аренды – Все договоры аренды отражаются в бухгалтерском балансе: - арендатор признаёт актив в форме права пользования и обязательство по аренде; - учитываются как покупка актива за счёт привлечённого финансирования	Двойная модель учёта аренды – Классификация аренды определяется на основе критериев классификации, предусмотренных МСФО (IAS) 17 «Аренда» – Все договоры аренды отражаются в бухгалтерском балансе: - договоры финансовой аренды учитываются как покупка актива за счёт привлечённого финансирования; - для договоров операционной аренды, как правило, требуется равномерное признание общего арендного расхода
Модель учёта – арендодатель	– Двойная модель учёта аренды арендодателем – Классификация аренды определяется на основе критериев классификации, предусмотренных МСФО (IAS) 17 «Аренда» – Модель учёта финансовой аренды на основе подходов к учёту финансовой аренды, предусмотренных МСФО (IAS) 17; она предполагает признание чистой инвестиции в аренду, состоящей из дебиторской задолженности по аренде, и остаточного актива – Модель учёта операционной аренды на основе подходов к учёту операционной аренды, предусмотренных МСФО (IAS) 17	
Упрощения практического характера и целевые освобождения	– Необязательное освобождение в отношении краткосрочной аренды – т.е. аренды, срок действия которой, определённый согласно новому стандарту, составляет не более 12 месяцев – Портфельный учёт договоров аренды разрешён, если результаты такого учёта не будут существенно отличаться от тех, которые были бы получены в случае применения новых требований к каждому договору в отдельности	

Аспект	МСФО (IFRS) 16	Стандарт в ОПБУ США
Упрощения практического характера и целевые освобождения (продолжение)	– Необязательное освобождение в отношении аренды объектов с низкой стоимостью – т.е. активов, стоимость которых, когда они новые, не превышает 5 000 долларов США – даже если суммарная величина таких договоров аренды является существенной	– Никакого освобождения в отношении аренды объектов с низкой стоимостью не предусмотрено
Дата вступления в силу	– Отчётные периоды, начинающиеся 1 января 2019 года или после этой даты – Досрочное применение допускается, если одновременно с этим стандартом будет применяться МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	– Финансовые годовые периоды, начинающиеся после 15 декабря 2018 года – Досрочное применение разрешается даже до начала применения соответствующего стандарта по выручке в системе ОПБУ США

1.2

Основные последствия перехода

Необходимость выявления всех договоров аренды и извлечения данных об аренде. Арендаторы теперь должны будут признавать большинство договоров аренды в бухгалтерском балансе. Это может потребовать значительных усилий, чтобы идентифицировать все договоры аренды и извлечь все данные по аренде, необходимые для применения нового стандарта. Чтобы применить упрощённую модель учёта, предусмотренную для договоров краткосрочной аренды и аренды объектов с низкой стоимостью, компания должна будет идентифицировать такой договор аренды и извлечь из него ключевую информацию об условиях аренды (см. [раздел 3](#)).

Изменения ключевых финансовых показателей. Признание новых активов и обязательств, а также изменившиеся сроки признания и классификация арендных доходов/расходов скажутся на ключевых финансовых показателях. Это может иметь последствия в отношении ограничительных условий (т.н. ковенант) кредитных договоров, налоговых обязательств и способности компании выплачивать дивиденды (см. [4.1](#)).

Новые расчётные оценки и суждения. Стандарт вводит новые требования, касающиеся расчётных оценок и пороговых значений, требующих суждения, которые повлияют на идентификацию, классификацию и оценку операций аренды. Для принятия таких решений потребуются участие высшего управленческого персонала компании – как на дату начала срока аренды, так и на отчётные даты, вследствие требуемой стандартом постоянной переоценки (см. [разделы 3 и 4](#)).

Волатильность бухгалтерского баланса. Новый стандарт ведёт к волатильности активов и обязательств, признаваемых арендаторами, что связано с требованиями пересмотра некоторых ключевых расчётных оценок и суждений на каждую отчётную дату. Это может повлиять на способность компании с точностью прогнозировать ожидаемые результаты (см. 4.4.2.).

Изменения условий договоров и практики ведения бизнеса. Для того чтобы минимизировать последствия нового стандарта, некоторые компании, возможно, захотят пересмотреть определённые условия договоров и свою практику ведения бизнеса – например, иначе структурировать сделку или изменить принцип определения её цены, включая пересмотр срока аренды и опционов на её продление. Таким образом, данный стандарт, вероятно, затронет не только те отделы, которые отвечают за подготовку финансовой отчётности, но и другие, в том числе отдел финансового управления, налоговый и юридический отделы, отдел снабжения, отдел работы с недвижимостью, бюджетный отдел, отдел продаж, отдел внутреннего аудита и отдел информационных технологий.

Новые системы и процессы. Возможно, потребуется изменение систем и процессов, чтобы иметь возможность получить данные, необходимые для выполнения новых требований, в том числе провести «инвентаризацию» и составить реестр всех договоров аренды при переходе на новый стандарт. Сложность поставленной задачи, необходимость применения суждений и требование постоянной переоценки могут потребовать дополнительных ресурсов и средств внутреннего контроля, чтобы обеспечить мониторинг деятельности по аренде на протяжении всего срока действия соответствующих договоров аренды.

Некоторые последствия пока не поддаются количественной оценке. Компании не смогут составить полную картину влияния нововведений, пока не будет известна реакция других ведомств, устанавливающих требования к бухгалтерскому учёту и регулирующих органов. Например, вследствие введения нового порядка учёта аренды могут измениться правила налогообложения таких договоров. А для организаций финансового сектора ключевым является вопрос о том, каким образом органы пруденциального надзора будут классифицировать новые активы и обязательства в целях расчёта нормативной величины капитала (см. 4.3.).

Вопросы, касающиеся перехода. Один из ключевых вопросов, который необходимо будет решить в первую очередь, – вопрос о том, как осуществить переход на новый стандарт. Для многих компаний выбор способа перехода и решение вопроса о том, какими упрощениями практического характера следует воспользоваться, окажет существенное влияние на стоимость внедрения нового стандарта и сопоставимость данных впоследствии, в течение нескольких лет после перехода (см. раздел 8.).

Взаимодействие с заинтересованными сторонами потребует особого внимания. Инвесторы и другие заинтересованные стороны захотят оценить последствия нового стандарта для бизнеса. В первую очередь их может интересовать информация о том, как новый стандарт повлияет на финансовые результаты, об объёме затрат на его внедрение и о связанных с ним изменениях практики ведения бизнеса.

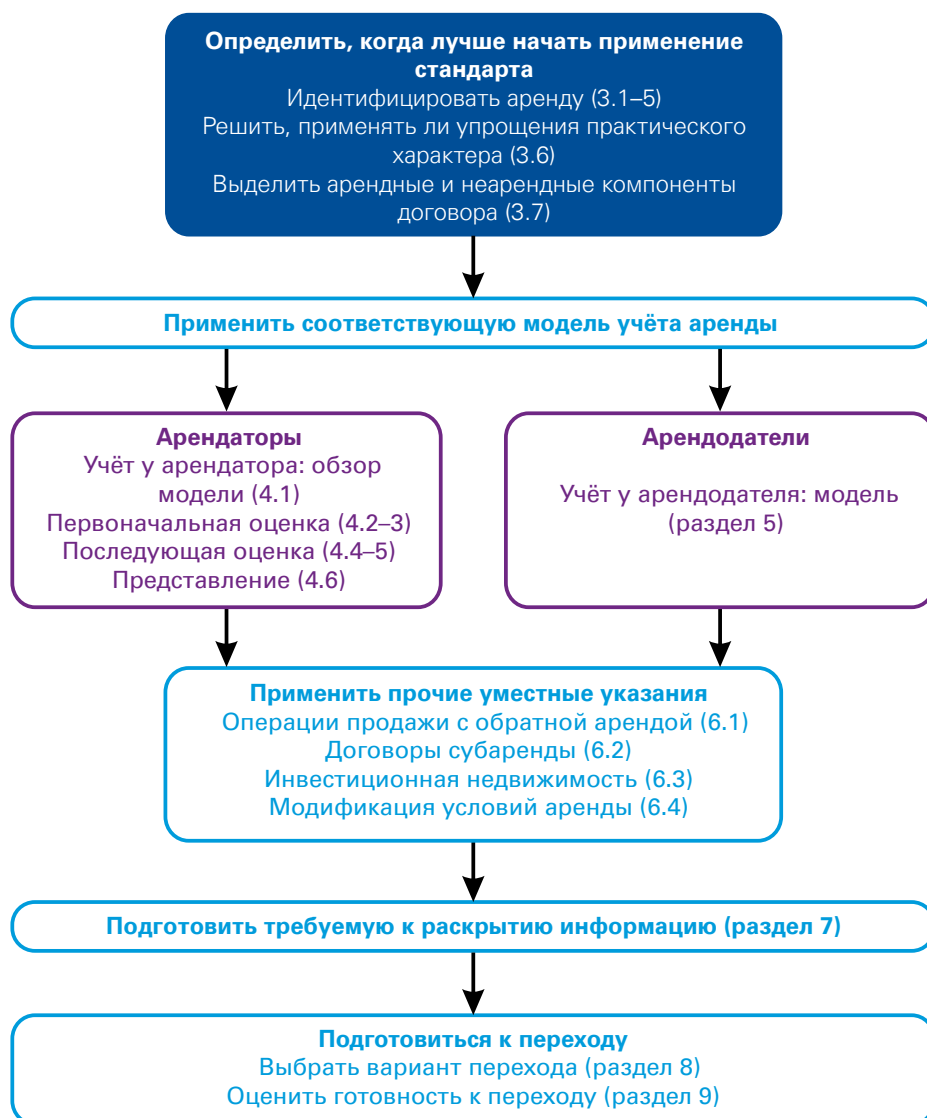
Задайте себе несколько простых вопросов, чтобы оценить масштаб стоящей перед вами задачи (см. раздел 9).



2

Обзор основных положений

На следующей схеме отражены ключевые аспекты стандарта и указаны разделы настоящей публикации, в которых они поясняются. Номера соответствующих разделов и подразделов указаны в скобках.



3

Определение понятия «аренда»

Определение аренды представляет собой новый критерий, в соответствии с которым арендатор решает, отражать ли договор аренды в балансе/за балансом, и является одной из тех ключевых областей стандарта, которые требуют значительного суждения.

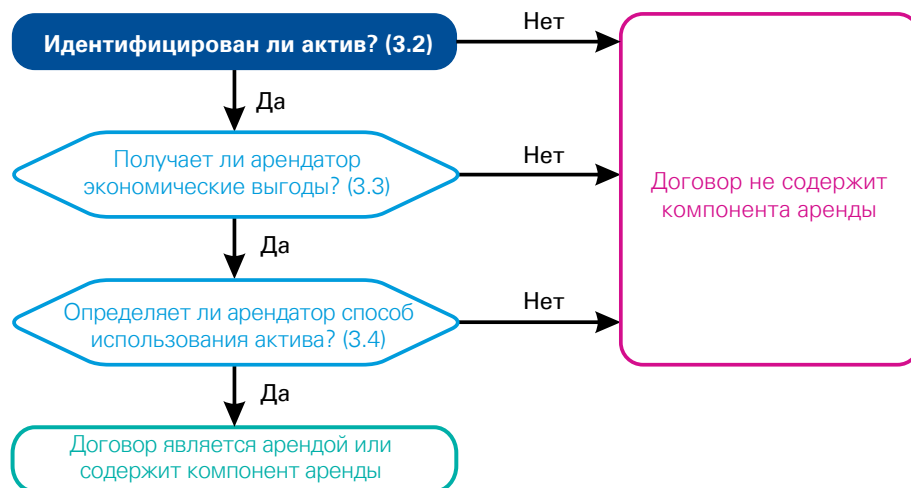
3.1

МСФО (IFRS) 16.9

Краткий обзор

На момент заключения договора компания оценивает, является ли этот договор договором аренды или содержит ли он компонент аренды. Договор является договором аренды или содержит компонент аренды, если по этому договору передаётся право контролировать использование идентифицированного актива в течение определённого срока времени в обмен на возмещение.

Ключевые элементы данного определения, соответственно, следующие:



Однако арендатор не обязан применять модель учёта, предусмотренную для арендатора, к тем договорам аренды, на которые распространяются определённые упрощения практического характера (см. 3.6).



Комментарий КПМГ – определение аренды представляет собой новый критерий для отражения договора либо в балансе, либо за балансом

МСФО (IFRS) 16 упраздняет действующую двойную модель учёта аренды как операционной или финансовой, предусмотренную для арендатора. Вместо неё вводится единая модель учёта, предусматривающая отражение всех договоров аренды в бухгалтерском балансе, аналогичная текущему порядку учёта договоров финансовой аренды. Ответ на вопрос о том, содержит ли договор компонент аренды, определяет, будет ли соответствующее соглашение признано «на балансе» или «за балансом» (как договор об оказании услуг).



Комментарий КПМГ – новое определение аренды внешне аналогично действующему определению, однако некоторые детали изменились

На первый взгляд кажется, что новое определение аренды соответствует тем указаниям, что действуют в настоящее время. Однако в МСФО (IFRS) 16 содержатся дополнительные указания по применению данного определения и иллюстративные примеры его применения, и здесь выявляются отличия от существующей практики.

Ряд соглашений, которые в настоящее время отражаются как аренда, могут оказаться за рамками нового определения. Например, в настоящее время соглашение может рассматриваться как договор аренды вследствие того, что арендатор получает весь производимой активом объём продукции, но цена, которую он платит, не является фиксированной или рыночной ценой за каждую единицу продукции. Согласно МСФО (IFRS) 16, необходимо также учесть, имеет ли арендатор контроль над использованием базового актива. Соответственно, подобное соглашение считалось бы договором аренды, только если арендатор контролировал бы использование базового актива.

3.2

МСФО (IFRS) 16.B13-B20

Идентифицированный актив

Договор содержит компонент аренды только в том случае, если он связан с идентифицированным активом. Актив может быть либо явным образом указан в договоре, либо указан косвенным образом в момент предоставления его для использования арендатором.

Однако даже если актив указан, арендатор не контролирует использование идентифицированного актива, если арендодатель обладает *действительным правом произвести замену* этого актива на альтернативный актив в течение срока действия аренды. Имеющееся у арендодателя право замены является «действительным», если этот арендодатель:

- имеет практическую возможность произвести замену данного актива; и
- получил бы экономическую выгоду от реализации своего права произвести замену данного актива.

Компания оценивает, являются ли права замены действительными, в момент заключения договора. В это время компания оценивает все факты и обстоятельства, но не принимает во внимание будущие события, наступление которых маловероятно.

Часть (производственной) мощности актива может быть идентифицированным активом, если эту часть возможно отличить по физическим параметрам – например, этаж здания. Кроме того, часть (производственной) мощности, которая не является физически отличимой, также может быть идентифицированным активом, если она представляет собой практически всю (производственную) мощность всего актива. Например, часть пропускной способности оптоволоконного кабеля:

- является идентифицированным активом, если она представляет собой практически всю пропускную способность данного кабеля; и
- не является идентифицированным активом, если она представляет собой только часть пропускной способности данного кабеля.



Пример 1 – действительное право замены

Арендатор L заключает договор с компанией грузового транспорта (арендодателем М) сроком на пять лет на транспортировку определённого количества товаров. Арендодатель М использует железнодорожные вагоны определённого класса и имеет большой парк аналогичных железнодорожных вагонов, которые могут быть использованы для выполнения требований данного договора. Соответствующий подвижной состав (железнодорожные вагоны и локомотивы) располагается в депо на территории арендодателя М, когда он не используется для транспортировки товаров. Затраты арендодателя М, связанные с заменой данных железнодорожных вагонов, являются минимальными.

В данном случае, поскольку соответствующий подвижной состав располагается в депо на территории арендодателя М, при этом арендодатель имеет большой парк аналогичных железнодорожных вагонов и его затраты на их замену являются минимальными, для арендодателя М выгоды от замены этих железнодорожных вагонов будут превышать затраты, связанные с их заменой. Следовательно, права замены, имеющиеся у арендодателя М, являются действительными и данное соглашение не содержит компонента аренды.



Комментарий КПМГ – права замены будут в центре внимания как один из ключевых факторов

Вероятнее всего, права замены будут одним из ключевых аспектов при применении определения аренды. Например, определённый элемент замены зачастую предусматривается в договорах аренды парка транспортных средств или группы копируемых устройств и аналогичного оборудования. Однако если базовой актив находится у покупателя, то затраты на замену могут превышать соответствующие выгоды, вследствие чего права замены не будут действительными.

Кроме того, некоторые договоры аренды недвижимости позволяют арендодателю перемещать арендатора в другое помещение в определённых обстоятельствах. Например, арендодатель может иметь возможность переместить арендатора на другой этаж офисного здания, чтобы предоставить помещение новому арендатору, или арендодатель загородного торгового-развлекательного центра может переместить арендатора на другую торговую площадку, чтобы оптимизировать потоки покупателей.

В таких случаях ключевым вопросом является проведение оценки, чтобы понять получит ли арендодатель экономическую выгоду от соответствующей замены, с учётом того, что данная оценка не должна включать анализ событий, наступление которых считается на момент заключения договора маловероятным.

3.3

МСФО (IFRS) 16.B9, B21-B23

Экономические выгоды

Чтобы определить, передаёт ли договор право контролировать использование идентифицированного актива, компания оценивает, имеет ли покупатель право:

- получать практически все экономические выгоды от использования данного идентифицированного актива на протяжении всего срока его использования; и
- распоряжаться правом использования данного идентифицированного актива (см. 3.4).

К экономическим выгодам от использования актива относятся его основная продукция, побочные продукты и прочие экономические выгоды от использования этого актива, которые возможно реализовать в результате осуществления коммерческой операции с третьей стороной (например, в результате передачи данного актива в субаренду).

Указанные экономические выгоды должны определяться с учётом сферы действия права арендатора на использование актива – например, если договор пользования транспортным средством предусматривает ограничение, согласно которому это транспортное средство возможно использовать только на одной конкретной территории на протяжении срока пользования, то компания анализирует экономические выгоды от использования данного транспортного средства только на этой территории, но не за её пределами.

МСФО (IFRS) 16.IE2

**Пример 2 – основная продукция и побочные продукты**

Компания С, являющаяся коммунальным предприятием, заключает с компанией D, занимающейся производством электроэнергии, договор сроком на 20 лет на покупку всего объема электроэнергии, производимой новой солнечной электростанцией. Компания D, владеющая этой солнечной электростанцией, будет получать налоговые льготы, связанные с её строительством и владением ею, а компания С будет получать льготы за покупку энергии из возобновляемого источника, которые будут возникать в процессе использования данной солнечной электростанции.

Компания С имеет право на получение практически всех экономических выгод, связанных с использованием данной солнечной электростанции на протяжении 20 лет, поскольку она приобретает:

- электроэнергию, производимую данной электростанцией на протяжении срока аренды – т.е. основную продукцию от использования данного актива; и
- льготы за покупку энергии из возобновляемого источника – т.е. побочный продукт от использования данного актива.

Несмотря на то что компания D получает экономические выгоды от солнечной электростанции в форме налоговых льгот, эти экономические выгоды связаны с *владением* данной солнечной электростанцией. Данные налоговые льготы не имеют отношения к *использованию* данной солнечной электростанции и поэтому не принимаются во внимание в рамках данной оценки.

**Комментарий КПМГ – специальные указания в отношении льгот и налоговых выгод, предоставляемых в связи с использованием возобновляемых источников энергии**

Во многих юрисдикциях введены налоговые льготы и другие выгоды, направленные на стимулирование инвестиций в технологию получения электроэнергии из возобновляемых источников – например, технологии, использующие энергию ветра и энергию солнца. Были разработаны комплексные правовые структуры, чтобы предоставить разным инвесторам возможность вкладывать средства в эти технологии и получать конкретные выгоды – например, интересы разных сторон могут быть связаны с получением электроэнергии, льгот за покупку энергии из возобновляемых источников и льгот по налогу на прибыль. Вопрос о том, какие выгоды от использования актива следует принимать во внимание при оценке, содержат ли указанные соглашения компонент аренды, является предметом горячих споров.

МСФО (IFRS) 16 содержит более конкретные указания по данному вопросу, чем действующие требования, и потенциально может снизить разнообразие подходов к оценке того или иного соглашения на предмет наличия в нём компонента аренды. Тем не менее, могут оставаться вопросы, учитывая разнообразие соглашений, встречающихся на практике.



Комментарий КПМГ – возможно получение покупателем практически всех выгод от использования актива, даже если арендные платежи являются переменными

МСФО (IFRS) 16.B23

Существование переменных арендных платежей от предоставления в пользование актива – например, процент от розничных продаж на определённой торговой точке – не препятствует наличию у покупателя права на получение практически всех экономических выгод от использования данного актива. В таких случаях, несмотря на то что покупатель передаёт определённые выгоды поставщику, именно покупатель получает денежные потоки, связанные с использованием данного актива.

Указания МСФО (IFRS) 16 по данному вопросу чётко прописаны, чтобы снизить риск того, что компании будут стараться избежать применения порядка учёта аренды посредством включения переменных платежей в соглашение, которое в ином случае отвечало бы определению аренды.

3.4

МСФО (IFRS) 16.B24-B27

Распоряжение правом использовать актив

Арендатор имеет право устанавливать способ использования идентифицированного актива в любой из следующих ситуаций:

- если арендатор имеет право устанавливать, каким образом и с какой целью используется данный актив в течение всего срока его использования; или
- если значимые решения в отношении того, каким образом и с какой целью использовать данный актив, приняты заранее (т.е. предreshены), и:
 - арендатор имеет право управлять функционированием актива (или указывать другим лицам, каким образом им следует эксплуатировать данный актив) на протяжении всего срока его использования, при этом арендодатель не вправе изменять указанные инструкции по эксплуатации; или
 - арендатор спроектировал актив таким образом, что это предопределяет то, каким образом и с какой целью будет использоваться данный актив на протяжении всего срока его использования.



* Если удовлетворяются остальные критерии.

В целях данной оценки компания рассматривает те права на принятие решений, которые являются наиболее *значимыми* для изменения способа

и цели использования соответствующего актива – где под «значимостью» понимается степень влияния этих решений на экономические выгоды, получаемые от использования актива.

Примерами значимых прав на принятие решений, которые, в зависимости от обстоятельств, дают возможность изменить способ и цель использования актива, являются:

- права на изменение вида продукции, производимой активом (например, решение вопроса о том, каким образом использовать транспортировочный контейнер: для транспортировки товаров или для хранения);
- права на изменение сроков производства продукции (например, решение вопроса о том, в какой момент будет задействована электростанция);
- права на изменение места производства продукции (например, решение вопроса о пункте назначения грузового автомобиля или морского судна); и
- права на изменение цели использования актива: будет ли он производить продукцию и в каком количестве он будет её производить (например, решение вопроса о том, производить ли электроэнергию на электростанции и сколько энергии производить).

Примерами прав на принятие решений, которые *не предоставляют* возможности изменять способ и цель использования актива, являются: права на управление функционированием (эксплуатацию) активом или права на техническое обслуживание актива. Однако такие права на принятие решений учитываются в целях анализа, если значимые решения в отношении того, каким образом и с какой целью использовать актив, приняты *заранее* (*предрешены*).



Пример 3 – право устанавливать способ использования актива

Покупатель R заключает договор с компанией S, судовладельцем, на транспортировку груза из порта А-Корунья в порт Хартлпул на идентифицированном морском судне. В договоре содержится подробная информация о перевозимом на этом судне грузе и указаны даты погрузки и доставки. Для перевозки указанного груза будет задействована практически вся полезная грузоподъёмность данного судна. Компания S обеспечивает эксплуатацию и техническое обслуживание судна, а также несёт ответственность за безопасность груза, перевозимого на борту данного судна. На протяжении срока действия договора покупателю R запрещено привлекать другого оператора или эксплуатировать судно самому.

Покупатель R не имеет права контроля за использованием данного судна, поскольку у него отсутствует право устанавливать способ его использования. Покупатель R не имеет права устанавливать, каким образом и с какой целью используется это судно. Способ и цель использования судна – т.е. следование из А-Коруньи в Хартлпул для транспортировки определённого груза – предопределены соответствующим договором. Покупатель R не имеет права управлять судном; он также не проектировал это судно каким-либо образом, предопределяющим способ и цель его использования. В отношении использования данного судна покупатель R имеет те же права, что и любой из многих покупателей услуг по транспортировке груза на этом судне. Следовательно, данный договор не содержит компонента аренды.

МСФО (IFRS) 16.IE2

**Пример 4 – право устанавливать способ использования актива**

Покупатель Т заключает договор сроком на пять лет с компанией У, судовладельцем, на использование идентифицированного морского судна. Все решения о том, будут ли транспортироваться грузы и какие именно грузы это будут, как и решения о времени хождения данного судна и портах назначения на протяжении срока его использования, принимает покупатель Т с учётом ограничений, указанных в договоре. Эти ограничения не позволяют покупателю Т отправлять судно в территориальные воды с высоким риском пиратского нападения или перевозить в качестве груза взрывчатые вещества. Компания У обеспечивает эксплуатацию и техническое обслуживание данного судна и несёт ответственность за безопасность перевозки.

Покупатель Т имеет право устанавливать способ использования данного судна. Предусмотренные договором ограничения представляют собой защитительные права, поскольку имеют своей целью защитить инвестицию компании У в это судно и персонал компании (см. [раздел 3.5](#)). В рамках имеющегося у покупателя Т права пользования, он определяет, каким образом и с какой целью будет использоваться данное судно на протяжении пяти лет, поскольку именно он принимает решения о том, будет ли ходить данное судно, когда и куда оно будет ходить и какие грузы оно будет перевозить. Покупатель Т вправе менять эти решения на протяжении срока использования актива. Таким образом, данный договор содержит компонент аренды.

**Комментарий КПМГ – в центре внимания контроль**

В МСФО (IFRS) 16 акцентируется внимание на том, какая из сторон контролирует использование идентифицированного актива. В рамках действующих требований соглашение может представлять собой аренду, когда покупатель получает практически всю производимую активом продукцию или другие выгоды от его использования, даже если данный покупатель не контролирует использование этого актива. Согласно МСФО (IFRS) 16, аренда может существовать в том и только в том случае, если покупатель имеет право как контролировать использование идентифицированного актива, *так и* получать практически все экономические выгоды от его использования. Данный подход отличается и от другого действующего требования, согласно которому соглашение представляет собой аренду, когда покупатель имеет право контролировать использование идентифицированного актива и получает продукцию или иные выгоды от него в объёме, превышающем незначительный.

Вероятным следствием такого подхода является то, что некоторые договоры, которые в настоящее время отражаются как аренда, могут оказаться вне сферы применения нового порядка учёта аренды – например, некоторые договоры на покупку электроэнергии.

**Комментарий КПМГ – оценка того, содержит ли соглашение компонент аренды, может зависеть от того, какая из сторон контролирует права на принятие предположительно второстепенных решений**

Если решения о том, «каким образом и с какой целью» будет использоваться актив, приняты заранее (т.е. предрешены), то оценка того, содержит ли соглашение компонент аренды, может зависеть от того, какая из сторон имеет право управлять функционированием актива. То есть, возможно, что относительно второстепенные повседневные операционные решения определяют результат оценки.

Отсюда следует, что если стороны принимают решения по наиболее важным вопросам заранее, то они смогут сами определять, применять или не применять порядок учёта аренды, посредством выбора той стороны, которая будет контролировать повседневные операции. Однако данная возможность имеет место лишь в том случае, если решения по наиболее важным вопросам приняты заранее – т.е. покупатель должен будет отказаться от значительной части оперативной гибкости, чтобы воспользоваться этой кажущейся возможностью структурирования сделки.

3.5

МСФО (IFRS) 16.B30

Права, имеющие защитительный характер

Договор может предусматривать определённые условия, включение которых имеет своей целью защитить интересы арендодателя, связанные с идентифицированным активом, защитить его персонал или обеспечить соблюдение арендодателем законов или иных нормативно-правовых актов. Такие защитительные права, как правило, определяют рамки предоставленного арендатору права использовать актив, но сами по себе они не препятствуют тому, чтобы арендатор был вправе устанавливать способ использования данного актива в указанных рамках.

Например, договор может содержать положения, которые:

- определяют максимальный объём использования актива либо уточняют, где или когда арендатор может использовать данный актив;
- обязывают арендатора соблюдать определённый технологический режим; или
- требуют, чтобы арендатор информировал поставщика об изменениях, связанных с тем, как актив будет использоваться в будущем.

**Пример 5 – права, имеющие защитительный характер**

Арендатор L заключает с арендодателем М, владеющим самолётами, двухгодичный договор на использование идентифицированного самолёта. Договор содержит подробную спецификацию требований к внутреннему и внешнему оформлению данного самолёта. Договор предусматривает ограничения, в том числе правовые, в отношении направлений, куда может летать этот самолёт. С учётом указанных ограничений арендатор L сам принимает решения в отношении того, куда и когда полетит данный самолёт, а также каких пассажиров и какие грузы он будет перевозить. За эксплуатацию самолёта несёт ответственность арендодатель М, и он использует собственный экипаж для управления этим самолётом.

МСФО (IFRS) 16.IE2

МСФО (IFRS) 16.IE2

Ограничения в отношении маршрутов для полёта определяют рамки предоставленного арендатору L права на использование самолёта. В рамках имеющегося у него права пользования арендатор L самостоятельно определяет, каким образом и с какой целью будет использоваться самолёт на протяжении двухгодичного срока его использования, поскольку он сам принимает решения о том, будет ли осуществлён полёт, когда и куда полетит самолёт, а также каких пассажиров и какие грузы он будет перевозить. Арендатор L имеет право изменять эти решения на протяжении предусмотренного срока пользования.

Ограничения, предусмотренные договором и правовые, в отношении маршрутов, по которым может летать данный самолёт, представляют собой защитительные права и не мешают арендатору L иметь права на то, чтобы устанавливать способ использования данного актива.



Комментарий КПМГ – трёхуровневая классификация прав принятия решений

МСФО (IFRS) 16 фактически требует, чтобы права принятия решений были классифицированы по трём категориям: решения в отношении того, «каким образом и с какой целью», операционные решения и права, имеющие защитительный характер. Разные категории прав имеют разное значение для анализа.

- **Права принятия решений в отношении того, «каким образом и с какой целью»:** данные права являются определяющими для оценки того, содержит ли соглашение компонент аренды, кроме случаев, когда эти решения уже приняты заранее.
- **Права принятия операционных решений:** данные права не принимаются во внимание, кроме случаев, когда решения о том, «каким образом и с какой целью» принимаются заранее; в этом случае следует считать, что договор содержит компонент аренды, если право принятия операционных решений принадлежит покупателю.
- **Права, имеющие защитительный характер:** как правило, такие права устанавливают рамки, в которых арендатор имеет право пользоваться активом, но сами по себе эти права не мешают прийти к выводу о том, что договор содержит компонент аренды.

Вопрос о том, к какой из категорий следует отнести те или иные права принятия решений, скорее всего будет одним из ключевых практических вопросов, требующих суждения.

3.6

МСФО (IFRS) 16.5-8

Упрощения практического характера

Арендатор вправе не применять новую модель учёта аренды, предусмотренную для арендатора, к следующим договорам:



Краткосрочная аренда

≤ 12 месяцев



Аренда объектов с низкой стоимостью

Например, стоимостью ≤ 5 000 долл. США

- договорам аренды сроком не более 12 месяцев (т.е. краткосрочная аренда, см. 4.2.2); и
- договорам аренды, в которых базовый актив имеет низкую стоимость будучи новым (даже если их совокупный эффект является существенным).

Решение о применении освобождения, касающегося краткосрочной аренды, принимается по классам базовых активов, тогда как решение о применении освобождения, касающегося аренды активов с низкой стоимостью, может приниматься по каждому договору аренды в отдельности.

В случае применения любого из этих освобождений, связанных с признанием, арендатор будет относить соответствующие арендные платежи на расходы либо равномерно на протяжении срока аренды, либо с использованием другого метода систематического распределения, если этот метод более адекватно отражает схему получения выгод данным арендатором.

Если арендатор решил применить освобождение, связанное с признанием, к договору краткосрочной аренды, а срок этой аренды претерпел изменения – например, арендатор воспользовался опционом, в отношении которого у него отсутствовала достаточная уверенность в том, что он будет исполнен – или условия этой аренды были модифицированы, то арендатор отразит данный договор в учёте как новый договор аренды.



Пример 6 – применение освобождения, касающегося краткосрочной аренды

Арендатор L заключает договор аренды машинного оборудования сроком на 10 лет. Арендатор L намерен использовать это оборудование в производстве комплектующих частей для самолётов той модели, которая, по его ожиданиям, будет продолжать пользоваться популярностью у покупателей, пока не будет завершён проект по разработке и тестированию новой модели. Затраты на установку арендованного оборудования в производственном цеху арендатора L являются незначительными. В конце каждого года, прошедшего с даты начала аренды, каждая из сторон (как арендатор L, так и арендодатель M) имеет право прекратить аренду без штрафных санкций.

МСФО (IFRS) 16.B34

МСФО (IFRS) 16.B34

Сроком данной аренды является не подлежащий досрочному прекращению период продолжительностью один год, поскольку обе стороны, как арендатор L, так и арендодатель M, обладают действительным правом прекращения договора – и тот, и другой имеют право прекратить аренду без штрафных санкций, – и при этом затраты на установку оборудования в производственном цеху арендатора L не являются значительными. Соответственно, данный договор аренды удовлетворяет критериям для применения к нему освобождения, предусмотренного для договоров краткосрочной аренды.

МСФО (IFRS) 16.IE3



Пример 7 – применение освобождения, касающегося аренды объектов с низкой стоимостью

Арендатор В осуществляет свою деятельность в отрасли, связанной с производством и распространением фармацевтической продукции, и имеет следующие договоры аренды:

- аренда недвижимости: арендуется как офисное здание, так и склад;
- аренда офисной мебели;
- аренда служебных автомобилей различного класса, комплектации и стоимости, предназначенных как для персонала отдела продаж, так и для руководства;
- аренда грузовиков и фургонов, используемых для доставки продукции; и
- аренда информационно-технического оборудования, такого как портативные персональные компьютеры (ноутбуки).

Арендатор В определяет, что договоры аренды офисной мебели и ноутбуков удовлетворяют критериям для применения к ним освобождения, связанного с признанием, на том основании, что каждый из базовых активов, когда он новый, имеет низкую стоимость. Арендатор В решает применить указанное освобождение к этим договорам аренды. Как результат, требования МСФО (IFRS) 16, касающиеся признания и оценки, он применяет к договорам аренды недвижимости, служебных автомобилей, грузовиков и фургонов.



Комментарий КПМГ – значительное облегчение для отчитывающихся компаний, но потенциально существенное влияние на финансовую отчетность

Применение нового определения, скорее всего, станет одним из наиболее проблемных практических вопросов, связанных с МСФО (IFRS) 16. Однако значительные упрощения практического характера позволяют облегчить бремя применения нового определения аренды и снизить затраты отчитывающихся компаний на обеспечение соответствия новым требованиям. Указанные освобождения позволяют арендатору учитывать квалифицируемые договоры аренды в том же порядке, в котором сейчас отражаются договоры операционной аренды, и раскрывать информацию только о расходах по таким договорам, отражённым в отчёте о прибыли или убытке, вместо того чтобы представлять подробную информацию, требуемую согласно МСФО (IAS) 17.

МСФО (IFRS) 16.BC100

Освобождение, касающееся аренды объектов с низкой стоимостью, предназначено для договоров аренды, которые заключаются в большом количестве, но имеют низкую стоимость – например, договоров аренды мелкого информационно-технического оборудования (ноутбуки, мобильные телефоны, простые принтеры), аренды офисной мебели и т.д. МСФО (IFRS) 16 не содержит формального определения «низкой стоимости», но в документе «Основания для выводов», сопровождающем данный стандарт, указывается, что имеются в виду активы, стоимость которых, когда они новые, не превышает 5 000 долларов США. Отсюда возможен вывод, что предприятие, которое арендует много таких объектов, вправе не признавать обязательство по аренде, при том что его величина, в совокупности, могла бы быть существенной – например, фирма, специализирующаяся на услугах профессионального характера, которая арендует персональное информационно-техническое оборудование для своих работников.

**Комментарий КПМГ – отличие от требований ОПБУ США применительно к договорам аренды объектов с низкой стоимостью**

Компании, отчитывающиеся согласно ОПБУ США, не смогут воспользоваться подобным освобождением в отношении договоров аренды объектов с низкой стоимостью. Однако если такие договоры будут классифицированы как договоры операционной аренды в соответствии с подходом, принятым ССФУ США – вследствие чего доходы и расходы будут в общем случае признаваться равномерно, – то это отличие требований ОПБУ США, как правило, будет влиять только на балансовые показатели.

3.7

Компоненты договора, являющиеся арендой и не являющиеся арендой

МСФО (IFRS) 16.12

Если сам договор или его элементы являются договором аренды, то компания учитывает каждый отдельный компонент аренды отдельно от компонентов, не являющихся арендой.

Шаг 1. Идентифицировать компонент(ы)

МСФО (IFRS) 16.B32-B33

Компания рассматривает право пользования базовым активом как отдельный компонент аренды, если удовлетворяются следующие критерии:

- арендатор может получать выгоду от использования указанного базового актива либо самого по себе, либо вместе с другими ресурсами, легкодоступными арендатору; и
- этот актив не имеет как сильной зависимости от других активов в договоре, так и тесной взаимосвязи с ними.

Затраты, связанные с выполнением административных задач, или другие затраты, понесённые в связи с договором аренды, которые не имеют отношения к передаче товара или услуги арендатору, отдельным компонентом не считаются. Однако они составляют часть общего возмещения, которое компания относит на идентифицированные компоненты договора.

Шаг 2. Отразить компонент(ы) в учёте

С позиций арендатора

МСФО (IFRS) 16.13-16

Если договор содержит компонент аренды и один или более дополнительных компонентов, являющихся или не являющихся арендой, то арендатор относит предусмотренное договором возмещение на каждый компонент аренды на основе:

- относительной цены обособленной сделки по каждому компоненту аренды; и
- совокупной цены обособленной сделки по компонентам, не являющимся арендой.

Арендатор определяет относительные цены обособленных сделок по компонентам, являющимся и не являющимся арендой, на основе цены, которую арендодатель потребовал бы от компании за аналогичный компонент в отдельности.

Если информация о наблюдаемой цене обособленной сделки отсутствует в свободном доступе, то арендатор оценивает цену обособленной сделки для соответствующих компонентов, максимально используя наблюдаемую информацию.

В качестве *упрощения практического характера* арендатор вправе принять решение, по классам базовых активов, не отделять компоненты, являющиеся арендой, от соответствующих компонентов, не являющихся арендой.

Арендатор, который примет такое решение, будет учитывать компонент аренды и соответствующие ему компоненты, не являющиеся арендой, как один компонент аренды.

За исключением случаев, когда арендатор решит применить данное упрощение практического характера, он учитывает компоненты, не являющиеся арендой, в соответствии с другими применимыми стандартами.

С позиций арендодателя

МСФО (IFRS) 16.17

Если договор содержит компонент аренды и один или более дополнительных компонентов, являющихся или не являющихся арендой, то арендодатель относит предусмотренное договором возмещение, руководствуясь требованиями МСФО (IFRS) 15 – т.е. в соответствии с ценами обособленной продажи товаров и услуг, включённых в каждый компонент.

В следующей таблице в обобщённой форме представлены подходы к учёту компонентов договора, являющихся и не являющихся арендой, как с позиций арендатора, так и с позиций арендодателя.

	Арендатор	Арендодатель
Когда существует наблюдаемая цена обособленной сделки по каждому компоненту	За исключением случаев, когда используется упрощение практического характера (см. ниже), компоненты разделяются, и возмещение относится на них исходя из относительных цен обособленных сделок по этим компонентам.	Компоненты разделяются во всех случаях, и возмещение относится на них в соответствии с подходом, предусмотренным МСФО (IFRS) 15 – т.е. исходя из относительной цены обособленной продажи.

	Арендатор	Арендодатель
Когда наблюдаемая цена обособленной сделки по некоторым или по всем компонентам отсутствует	В максимальной степени используется наблюдаемая информация.	
Налоги, страхование недвижимости и административные затраты	Действия (или затраты арендодателя), которые не имеют своим следствием передачу товара или услуги арендатору, не являются самостоятельными компонентами договора.	
Упрощение практического характера – предмет выбора учётной политики по классам базовых активов	Компонент аренды и соответствующие ему компоненты договора, не являющиеся арендой, объединяются в один и учитываются как компонент аренды.	Не применимо



Пример 8 – учёт компонентов договора, являющихся и не являющихся арендой

Арендатор L заключает с арендодателем М договор аренды сроком на пять лет, предусматривающий использование нефтедобывающей установки. Данный договор также предусматривает оказание арендодателем М услуг по техническому обслуживанию установки. Арендодатель М застраховал данную нефтедобывающую установку отдельно. Ежегодные платежи по договору аренды составляют 2 000 д.е. (при этом 300 д.е. связаны с техническим обслуживанием и 50 д.е. с затратами по страхованию). Арендатор L имеет возможность выяснить, что аналогичные услуги по техническому обслуживанию и страхованию, предлагаемые третьими сторонами, стоят 400 д.е. и 50 д.е. в год соответственно. Однако арендатор L не в состоянии найти информацию о наблюдаемой цене обособленной аренды аналогичной нефтедобывающей установки, поскольку такие установки не предоставляются в аренду без условия оказания арендатором связанных услуг по техническому обслуживанию.

В данном случае:

- наблюдаемая цена обособленных услуг по техническому обслуживанию составляет 400 д.е.;
- информация о наблюдаемой цене обособленной аренды отсутствует; и
- затраты на страхование не имеют отношения к передаче товара или услуги арендатору и поэтому не являются отдельным компонентом аренды.

Таким образом, арендатор L относит на компонент аренды сумму, составляющую 1 600 д.е. (2 000 д.е. – 400 д.е.).



Комментарий КПМГ – непротиворечивость с МСФО (IFRS) 15

Согласно МСФО (IFRS) 16, возмещение по договору аренды арендодатели распределяют между компонентами договора, являющимися арендой и не являющимися арендой, в целом таким же образом, как продавец распределяет возмещение, предусмотренное договором с покупателями за исполнение обязанностей по договору, в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

Эта общая непротиворечивость между двумя стандартами поможет снизить затраты и сложность, связанные с их применением. Данный аспект может иметь важное значение для некоторых компаний при решении вопроса о том, стоит ли досрочно переходить на МСФО (IFRS) 16 (см. [раздел 8](#)).

Кроме того, предусмотренное упрощение практического характера, которое позволяет арендаторам не выделять компонент аренды, потенциально может сделать применение стандарта менее затратным и сложным в некоторых случаях. Однако последствия такого учёта могут быть не очень привлекательны для арендаторов. По факту применение данного упрощения приводит к тому, что арендатор признаёт обязательство по сервисному компоненту договора, который в ином случае оставался бы за балансом до тех пор, пока арендодатель не выполнит своих обязанностей по договору.

4

Учёт у арендатора

Основная цель нового стандарта состоит в том, чтобы обеспечить признание арендаторами активов и обязательств по крупным договорам аренды.

4.1

МСФО (IFRS) 16.22

МСФО (IFRS) 16.47, 49

Модель учёта для арендатора

Арендатор применяет единую модель учёта аренды, в соответствии с которой он признаёт все крупные договоры аренды в бухгалтерском балансе.

Бухгалтерский баланс

Актив

= «Право пользования» базовым активом

Обязательство

= Обязанность осуществлять арендные платежи

Отчёт о прибыли или убытке

Расходы по аренде

Амортизация

+

Проценты

=

Общие расходы по аренде, величина которых больше в начальный период аренды



Комментарий КПМГ – основные последствия для арендаторов

В настоящее время многие аналитики обычно корректируют показатели, представляемые в финансовой отчётности арендаторов, чтобы включить обязательства по договорам аренды, классифицируемым как операционная аренда, на основе анализа сумм, раскрытых в соответствии с МСФО (IAS) 17 и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Такие корректировки требуют высокой степени суждений и усилий.

Вследствие того, что договоры операционной аренды будут отражаться в бухгалтерском балансе, у компаний появится больше активов, но одновременно увеличится объём долговых обязательств. Более того, изменится порядок представления:

- расходов в отчёте о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе; и
- денежных потоков в отчёте о движении денежных средств (см. 4.6).

Признание дополнительных активов и обязательств, а также изменение порядка представления отразится на ключевых коэффициентах результативности компании – например, коэффициентов, привязанных к активам, и коэффициентов, отражающих соотношение заёмного и собственного капитала – и, соответственно, может негативно повлиять на её способность выполнять те или иные ограничительные условия договоров кредитования, проверка на соответствие которым проводится не на основе «замороженных ОПБУ».



Комментарий КПМГ – модель учёта на основе доналоговых величин

Налоговые соображения зачастую являются одним из ключевых факторов, когда компания оценивает, следует ли ей арендовать актив или приобрести его, и когда арендодатель решает вопрос о цене договора аренды. Однако предусмотренный новыми требованиями порядок учёта у арендатора (и арендодателя) по-прежнему основан на доналоговых величинах.

Учёт налога на прибыль применительно к договорам аренды остаётся в сфере применения МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль». Представляется, что сложности, с которыми в настоящее время сталкивается арендатор при учёте налога на прибыль по договорам аренды, отражаемым в бухгалтерском балансе, никуда не уйдут. К таким сложностям относятся, например, вопросы о том, каким образом применять исключение, связанное с первоначальным признанием, и следует ли в целях анализа налога на прибыль считать, что актив в форме права пользования и соответствующее ему обязательство по аренде связаны между собой.

МСФО (IFRS) 16.BC304



Комментарий КПМГ – в отличие от МСФО, ОПБУ США сохраняет двухвариантную модель учёта у арендатора

МСФО (IFRS) 16 предусматривает единую модель учёта для арендатора, тогда как в ОПБУ США будет использоваться двойная модель учёта аренды арендатором – т.е. разный порядок учёта для финансовой и операционной аренды. В рамках ОПБУ США порядок учёта финансовой аренды будет таким же, какой предусмотрел Совет по МСФО в своей модели учёта. Договоры операционной аренды также будут отражаться в бухгалтерском балансе и будут представлены активом в форме права пользования и соответствующим обязательством по аренде.

Однако расходы по операционной аренде в общем случае будут признаваться равномерно – т.е. не будут больше на начальных стадиях аренды – и представляться одной суммой в составе операционных расходов. Чтобы получить такую структуру отражения расходов по аренде, арендатор будет оценивать актив в форме права пользования как балансирующую величину – т.е. как «перемычка». Кроме того, в отчёте о движении денежных средств арендные платежи по договорам операционной аренды будут представляться в составе денежных потоков от операционной деятельности.

4.2

Первоначальная оценка обязательства по аренде

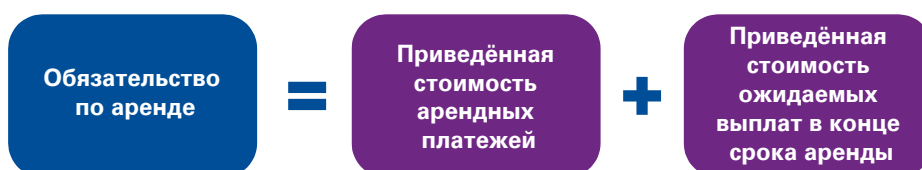
4.2.1

МСФО (IFRS) 16.26

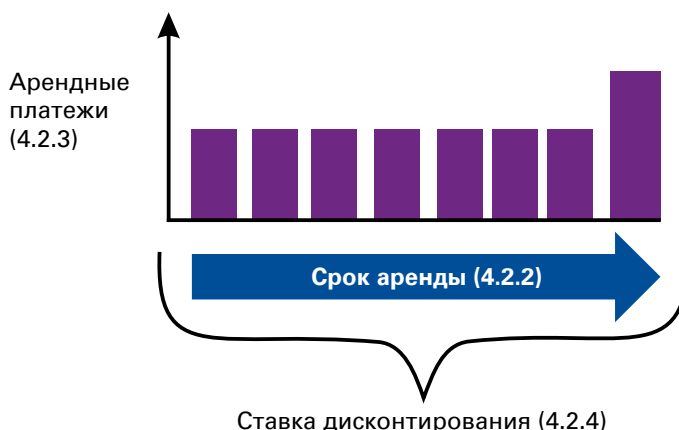
Обзор

На дату начала аренды арендатор оценивает обязательство по соответствующей аренде в величине, равной приведённой стоимости будущих арендных платежей.

МСФО (IFRS) 16.27



Для данного расчёта используются следующие основные исходные данные:



Комментарий КПМГ – обязательство по аренде включает статьи, которые признавались бы по отдельности согласно стандарту по учёту финансовых инструментов

МСФО (IFRS) 9.2.1(b)

Обязательства по аренде представляют собой финансовые обязательства. Однако они, как правило, будут оцениваться в соответствии с МСФО (IFRS) 16, а не МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». В некоторых случаях указанный порядок учёта будет рассматриваться как значительно более простой по сравнению с порядком учёта финансовых инструментов. Например, типичные для договоров аренды условия – такие как опцион на продление срока и опцион на покупку актива – не будут учитываться отдельно, как и не будут, потенциально, иметь своим следствием необходимость оценки обязательства по справедливой стоимости.

4.2.2

МСФО (IFRS) 16.18, B35

Срок аренды

Срок аренды представляет собой не подлежащий досрочному прекращению период аренды вкуче с:

- периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор воспользуется этим опционом и продлит срок аренды; и
- периодами после даты возможного исполнения опциона на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не воспользуется им и не прекратит аренду досрочно.

Опционы на прекращение аренды, имеющиеся только у арендодателя, не принимаются во внимание при определении срока аренды.

МСФО (IFRS) 16.A, B36

Срок аренды начинается с того момента, когда арендодатель передаёт базовый актив в пользование арендатору. Этот срок включает все периоды без арендной платы, предоставленные арендатору.

МСФО (IFRS) 16.B37

При определении срока аренды арендаторы принимают во внимание все уместные факты и обстоятельства, которые обуславливают наличие у арендатора экономического стимула для исполнения или неисполнения опциона на продление аренды или опциона на её досрочное прекращение.

Примеры уместных фактов и обстоятельств

Предусмотренные договором/рыночные

- Уровень арендной платы в дополнительном периоде по сравнению с рыночными ставками
- Условные платежи
- Опционы на продление аренды и на покупку актива
- Затраты, связанные с прекращением аренды и заключением нового замещающего договора аренды
- Затраты, связанные с возвратом базового актива

Связанные с активом

- Характер объекта (является ли он специализированным)
- Местонахождение
- Наличие подходящих альтернативных вариантов
- Существование значительных неотделимых улучшений объекта аренды



Пример 9 – значительный экономический стимул к продлению аренды

Арендатор X заключает с арендодателем L договор аренды здания, не подлежащий досрочному прекращению. Данный договор первоначально заключается на четыре года, но арендатор X имеет опцион на продление аренды ещё на четыре года по той же арендной ставке.

Чтобы определить срок аренды, арендатор X принимает во внимание следующие факторы:

- Рыночные ставки на аренду сопоставимого здания, расположенного в том же районе, увеличатся, как ожидается, на 10% в течение восьмилетнего периода, предусмотренного договором аренды. На момент заключения данного договора уровень арендных платежей соответствует текущим рыночным ставкам.

- Арендатор X рассчитывает вести дела в том же районе в течение, как минимум, 10 лет.
- Территориальное расположение данного здания идеально подходит для того, чтобы поддерживать взаимоотношения с поставщиками и покупателями.

Арендатор X приходит к выводу о наличии у него значительного экономического стимула для продления аренды. Соответственно, в целях отражения данного договора аренды в учёте арендатор X исходит из того, что срок аренды составляет восемь лет.



Пример 10 – отсутствие значительного экономического стимула к продлению аренды

Арендатор Y заключает договор аренды машинного оборудования, бывшего в эксплуатации три года. Срок аренды, в течение которого договор не подлежит досрочному прекращению, составляет 10 лет. Арендатор Y имеет опцион на продление аренды по прошествии первоначального 10-летнего срока; аренда может продлеваться на дополнительные периоды сроком 12 месяцев каждый по рыночным ставкам.

Чтобы определить срок аренды, арендатор Y принимает во внимание следующие факторы:

- Данное машинное оборудование будет использоваться в производстве комплектующих частей для самолётов той модели, которая, по ожиданиям арендатора Y, будет продолжать пользоваться популярностью у покупателей, пока не будет завершён проект по разработке и тестированию улучшенной модели примерно через 10 лет.
- Затраты на установку данного оборудования на производственном предприятии арендатора Y являются незначительными.
- Срок аренды, не подлежащий досрочному прекращению, в течение которого арендатор Y имеет право пользоваться производственным предприятием, заканчивается через 14 лет, и арендатор Y имеет опцион на продление аренды этого предприятия ещё на восемь лет.
- По ожиданиям арендатора Y, он не сможет использовать данное машинное оборудование в процессе производства самолётов других моделей без внесения существенных модификаций.
- Общий оставшийся срок службы машинного оборудования составляет 25 лет.

Арендатор Y отмечает, что условия, предусмотренные опционом на продление аренды, не дают никакого экономического стимула, и при этом затраты на установку машинного оборудования являются незначительными. Арендатор Y не имеет стимула для того, чтобы вносить значительные модификации в это оборудование по прошествии первоначального 10-летнего срока аренды. Поэтому арендатор Y предполагает, что никаких реальных, с точки зрения ведения бизнеса, причин для использования данного оборудования по окончании указанного, не подлежащего досрочному прекращению, срока аренды у него не будет.

На этом основании арендатор Y заключает, что срок данной аренды состоит только из 10-летнего периода, в течение которого аренда не подлежит досрочному прекращению.

**Комментарий КПМГ – оценка срока аренды одна из оценок, которые имеют решающее значение**

Оценка срока аренды имеет решающее значение и является одним из ключевых исходных параметров, определяющих величину обязательства по аренде. Это связано с тем, что срок аренды определяет, какие из арендных платежей включаются в оценку обязательства по аренде.

4.2.3

МСФО (IFRS) 16.27

Арендные платежи

На дату начала аренды арендатор включает в оценку обязательства по аренде следующие платежи, связанные с использованием базового актива:

- фиксированные платежи (в том числе по существу фиксированные платежи) за вычетом подлежащих получению стимулирующих платежей по аренде;
- переменные арендные платежи, которые зависят от того или иного индекса или ставки;
- суммы, ожидаемые к уплате арендатором по гарантиям остаточной ценности;
- цену исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит его; и
- плата за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение опциона на её досрочное прекращение.

МСФО (IFRS) 16.B42

«По существу фиксированные» платежи – это платежи, которые по структуре представляют собой переменные арендные платежи, но по своей сути они являются неизбежными. Например:

- платежи, которые подлежат осуществлению только при возникновении некоторого события, истинная вероятность ненаступления которого отсутствует;
- существует несколько схем для осуществления платежей арендатором, но только одна из этих схем является реалистичной; и
- существует множество реалистичных схем осуществления платежей арендатором, но при этом он должен произвести платежи по крайней мере по одной из этих схем.

**Пример 11 – по существу фиксированные платежи**

Компания W арендует производственную линию. Величина арендных платежей зависит от количества часов работы производственной линии – т.е. компания W должна выплачивать 1 000 д.е. за каждый час её использования. Минимальная годовая плата составляет 1 000 000 д.е. Ожидаемая интенсивность использования этой линии составляет 1 500 часов в год.

МСФО (IFRS) 16.27, 38, B42

В данном договоре аренды величина по существу фиксированных платежей составляет 1 000 000 д.е. в год, и они включаются в оценку соответствующего обязательства по аренде при его первоначальном признании. Дополнительные 500 000 д.е. в год, которые компания W предполагает выплачивать, являются переменными платежами, не зависящими от того или иного индекса или ставки, и поэтому не включаются в первоначальную оценку обязательства по аренде, а относятся на расходы когда имеет место «сверхнормативное» использование производственной линии.

МСФО (IFRS) 16.27

Переменные арендные платежи, которые зависят от того или иного индекса или ставки, первоначально оцениваются с использованием данного индекса или данной ставки по состоянию на дату начала аренды.

**Пример 12 – переменные платежи, не зависящие от индекса или ставки**

Компания X арендует магазин. Сумма арендных платежей по этой аренде составляет 1 % от выручки магазина. Минимальная сумма арендной платы не предусмотрена.

Поскольку по данному договору предусмотрены только переменные арендные платежи, которые не зависят от того или иного индекса или ставки, то на дату начала аренды компания X оценивает соответствующее обязательство по аренде в сумме, равной нулю.

**Пример 13 – переменные платежи, зависящие от некоторого индекса**

Компания Y арендует офисное здание. Первоначальная годовая арендная плата составляет 2 500 000 д.е. Эта арендная плата подлежит ежегодному пересмотру с увеличением её размера на сумму изменения индекса потребительских цен (CPI) в течение года.

Данная ситуация является примером переменной арендной платы, величина которой зависит от определённого индекса. При первоначальном признании обязательства по аренде его величина оценивается исходя из показателя CPI на дату начала аренды – т.е. компания Y использует допущение о том, что годовая арендная плата составит 2 500 000 д.е. Если в течение первого года аренды показатель CPI увеличится на 5%, то в конце первого года обязательство по аренде будет пересчитано исходя из допущения о том, что в будущем годовая арендная плата будет составлять 2 625 000 д.е. (т.е. 2 500 000 д.е. x 1,05).

МСФО (IFRS) 16.28

МСФО (IFRS) 16.27, B37

При решении арендаторами вопроса о наличии достаточной уверенности в том, что они воспользуются опционом на покупку актива, они принимают во внимание все уместные факты и обстоятельства, вследствие которых возникают экономические стимулы исполнить соответствующий опцион. Данный подход аналогичен подходу, который используется при оценке того, ожидается ли исполнение арендатором опциона на продление аренды (см. 4.2.2).

Если арендатор предоставляет гарантию остаточной ценности, то он включает в состав арендных платежей сумму, которую ожидает выплатить по такой гарантии.



Пример 14 – гарантии остаточной стоимости

Арендатор Z заключил с арендодателем L договор аренды автомобиля. Срок аренды составляет 5 лет.

Кроме того, арендатор Z и арендодатель L согласовали условия гарантии остаточной ценности – если справедливая стоимость данного автомобиля в конце срока аренды будет ниже 400 д.е., то арендатор Z выплатит арендодателю L сумму, равную разнице между 400 д.е. и справедливой стоимостью данного автомобиля.

На дату начала арендных отношений арендатор Z предполагает, что справедливая стоимость данного автомобиля по состоянию на конец срок аренды составит 400 д.е.

Соответственно, при расчёте величины своего обязательства по аренде арендатор Z включает в состав арендных платежей сумму, равную нулю.



Комментарий КПМГ – в первоначальную оценку обязательства по аренде включаются лишь некоторые переменные арендные платежи

Аналогично текущей практике, в первоначальную оценку обязательства по аренде включаются переменные арендные платежи, которые зависят от того или иного индекса или ставки – например, от индекса CPI или от рыночной ставки процента, – и платежи, которые кажутся переменными, но являются по существу фиксированными платежами.

Прочие переменные платежи исключаются из первоначальной оценки обязательства по аренде. Вместо этого такие платежи – например, платежи, величина которых зависит от размера выручки или интенсивности использования, – признаются в составе прибыли или убытка в том периоде, в котором произошло событие или возникло условие, обуславливающее необходимость осуществления этих выплат. Отсюда следует ряд важных выводов:

- Требование относить на расходы прочие переменные платежи по мере их возникновения представляет собой значительное упрощение по сравнению с более ранними проектами нового стандарта. Многие арендаторы вздохнут с облегчением, поскольку Совет по МСФО отказался от первоначально предложенного подхода, согласно которому предприятие должно было рассчитывать все переменные платежи на дату начала аренды.
- Величина появившейся задолженности арендатора будет зависеть от того, в каком сочетании представлены фиксированные и переменные платежи в его портфеле договоров аренды. Например, предположим, что розничный торговец X арендует несколько торговых точек на условиях фиксированной арендной платы. Другой розничный торговец, Y, имеет аналогичный портфель договоров аренды торговых точек на аналогичных условиях, за исключением того, что по этим договорам предусмотрены и фиксированные арендные платежи, и переменные арендные платежи, размер которых зависит от выручки. Величина

обязательств по аренде, признанных розничным торговцем X, будет более высокой, по сравнению с розничным торговцем Y, даже если общая сумма арендных платежей, ожидаемых розничным торговцем X и розничным торговцем Y, будет одинаковой.

- Некоторые договоры на покупку электроэнергии, являющиеся договорами аренды, могут привести к тому, что величина обязательства по аренде, признаваемого арендатором, будет равна нулю. Например, если арендатор заключает договор на покупку всего объёма электроэнергии, вырабатываемой ветровой электростанцией или гидроэлектростанцией, и при этом арендные платежи зависят только от объёма производимой электроэнергии, то обязательство арендатора по данной аренде будет иметь величину, равную нулю.

Переменные арендные платежи

По существу
фиксированные

Зависящие от индекса
или ставки

Прочие

Включаются в первоначальную оценку актива
в форме права пользования и обязательства
по аренде

Относятся на расходы
и включаются в состав
обязательства по аренде
в момент возникновения



Комментарий КПМГ – оценка вероятности исполнения опциона на покупку – одна из оценок, которые имеют решающее значение

Оценка наличия обоснованной уверенности в том, что опцион на покупку будет исполнен, является одной из оценок, имеющих решающее значение, и одним из ключевых исходных параметров для определения величины обязательства по аренде. Арендаторы должны тщательно проанализировать все уместные факты и обстоятельства (см. 4.2.2), чтобы определить, имеется ли экономический стимул для покупки базового актива.



Комментарий КПМГ – первоначальная оценка гарантий остаточной ценности отличается от текущей практики

Суммы, подлежащие уплате по гарантиям остаточной ценности, в настоящее время включаются арендатором в состав минимальных арендных платежей согласно МСФО (IAS) 17. Однако сумма, подлежащая включению согласно МСФО (IAS) 17, представляет собой максимальную сумму, которую арендатор может быть обязан выплатить по данной гарантии, а не ожидаемую к уплате сумму. Соответственно, суммы, относящиеся к гарантиям остаточной ценности, включаемые в состав арендных платежей в соответствии с МСФО (IFRS) 16, как правило, будут ниже.

4.2.4

МСФО (IFRS) 16.26, А

Ставка дисконтирования

Арендаторы рассчитывают приведённую стоимость арендных платежей с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды. Эта ставка, при использовании которой приведённая стоимость арендных платежей и негарантированной остаточной ценности будет равна сумме справедливой стоимости базового актива и всех первоначальных прямых затрат арендодателя.



Если арендатор не может без труда определить процентную ставку, заложенную в договоре аренды, то он использует ставку привлечения дополнительных заёмных средств. Это та ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы взять кредит на аналогичный срок и с аналогичным обеспечением, чтобы приобрести актив, имеющий стоимость, аналогичную той стоимости, которую имеет актив в форме права пользования в аналогичных экономических условиях.



Комментарий КПМГ – арендаторы могут быть не в состоянии определить процентную ставку, заложенную в договоре аренды

Оценка обязательства по аренде с использованием процентной ставки, устанавливаемой арендодателем для арендатора, позволяет отразить в учёте особенности, присущие договору аренды – в том числе структурированное финансирование соответствующего соглашения или налоговые льготы, подразумеваемые в сумме платы, согласованной между арендатором и арендодателем.

Однако арендатору может быть сложно определить процентную ставку, которую арендодатель установил для данного арендатора. Например, арендатор зачастую не будет знать сумму первоначальных прямых затрат арендодателя или будет иметь только ограниченную информацию об ожидаемой остаточной ценности базового актива в конце срока аренды. Вследствие этого представляется весьма вероятным частое использование ставки привлечения дополнительных заёмных средств арендаторами.

4.3

Первоначальная оценка актива в форме права пользования

МСФО (IFRS) 16.23-24

По состоянию на дату начала аренды арендатор оценивает актив в форме права пользования по первоначальной стоимости, которая включает следующие величины:



МСФО (IFRS) 16.A

Понесённые арендатором «первоначальные прямые затраты» представляют собой дополнительные затраты, связанные с получением договора аренды, которые в ином случае не были бы понесены.

МСФО (IFRS) 16.IE5

Платежи, получаемые или осуществляемые арендатором в связи с отдельным активом – например, полученные от арендодателя платежи в счёт компенсации затрат на неотделимые улучшения объекта аренды, – не включаются в оценку актива в форме права пользования, а учитываются отдельно.

Типичные для арендатора первоначальные прямые затраты	
Включают 	Не включают 
– Комиссионные вознаграждения – Оплату юридических услуг* – Затраты, связанные с проведением переговоров по условиям аренды* – Затраты, связанные с организацией залогового обеспечения – Суммы, выплаченные существующим арендаторам с целью получения договора аренды * Если они зависят от заключения договора аренды	– Общие накладные расходы – Затраты с целью получения предложений о потенциальных договорах аренды



Комментарий КПМГ – подход, аналогичный определению затрат на приобретение других нефинансовых активов

Первоначальная оценка арендатором актива в форме права пользования (т.е. нефинансового актива) в целом предполагает тот же подход, что используется для большинства других нефинансовых активов, которые при первоначальном признании оцениваются по первоначальной стоимости (например, активы, оцениваемые в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).



Комментарий КПМГ – актив в форме права пользования не является ни нематериальным активом, ни объектом основных средств

В МСФО (IFRS) 16 не конкретизируется, относится ли актив в форме права пользования к сфере применения МСФО (IAS) 16 либо МСФО (IAS) 38. Вместо этого, как представляется, актив в форме права пользования выделяется в новую категорию активов, относящихся к сфере применения самого МСФО (IFRS) 16.

Такой вывод может серьезно повлиять на оценку некоторых последствий принятия нового стандарта. Компании не смогут получить полное представление о влиянии нововведений, пока не отреагируют другие органы, устанавливающие требования к бухгалтерскому учёту, и регулирующие органы. Например, вследствие введения нового порядка учёта договоров аренды, могут быть изменены правила налогообложения таких договоров. Для организаций финансового сектора ключевым является вопрос о том, каким образом органы пруденциального надзора будут классифицировать новые активы и обязательства в целях расчёта нормативной величины капитала.

4.4

Последующая оценка обязательства по аренде

4.4.1

МСФО (IFRS) 16.36

База оценки

Обязательство по аренде – после первоначального признания – оценивается по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки.



Пример 15 – оценка по амортизированной стоимости

Арендатор X заключил с арендодателем L договор аренды здания сроком на семь лет. Ежегодные арендные платежи составляют 450 д.е. и подлежат выплате в конце каждого года. Для арендатора X ставка привлечения дополнительных заёмных средств – т.е. эффективная процентная ставка – составляет 5,04%.

При первоначальном признании обязательства по уплате арендных платежей его величина составила 2 600 д.е. В конце 1-го года арендатор X выплатил арендодателю L первый ежегодный арендный платёж в размере 450 д.е., из которых 131 д.е. ($2\,600 \text{ д.е.} \times 5,04\%$) – это проценты, а 319 д.е. ($450 \text{ д.е.} - 131 \text{ д.е.}$) – это основная сумма, которая уменьшает величину обязательства на 319 д.е.

Балансовая стоимость обязательства на начало 2-го года составляет 2 281 д.е. ($2\,600 \text{ д.е.} - 319 \text{ д.е.}$).



Комментарий КПМГ – у арендатора нет возможности оценивать обязательства по аренде по справедливой стоимости

Арендаторы не вправе по собственному усмотрению решить, что обязательства по аренде впоследствии будут оцениваться по справедливой стоимости. Такой подход согласуется с тем, как обязательства по финансовой аренде оцениваются согласно МСФО (IAS) 17.

МСФО (IFRS) 16.BC183

4.4.2

Переоценка величины обязательства по аренде

Арендатор переоценивает величину обязательства по аренде с учётом изменений в арендных платежах следующим образом:

IFRS 16.40-43, B42

Арендатор переоценивает величину обязательства по аренде, исходя из пересмотренных арендных платежей и ...

прежней

ставки дисконтирования, если:

- изменилась сумма, которая, как ожидается, будет подлежать выплате в рамках гарантии остаточной ценности;
- изменились будущие арендные платежи вслед за изменением рыночных ставок (например, после пересмотра рыночной арендной ставки) или изменением индекса или ставки*, в привязке к которой определялись арендные платежи; или
- разрешилась ситуация, определяющая переменные платежи, вследствие чего они стали по существу фиксированными платежами.

пересмотренной

ставки дисконтирования, если:

- будущие арендные платежи изменились вследствие изменения плавающей ставки процента;
- изменился срок аренды;
- изменилась оценка в отношении вероятности исполнения опциона на покупку.

* за исключением изменений плавающих ставок процента



Пример 16 – изменение переменных платежей, привязанных к индексу

Арендатор У заключает с арендодателем Л договор аренды здания торгового центра сроком на пять лет, начиная с 1 января. Арендные платежи составляют 155 д.е. в год, которые арендатор У выплачивает в конце каждого года. Ставка привлечения дополнительных заёмных средств арендатором У составляет 5,9%. Кроме того, в договоре аренды указано, что арендные платежи будут ежегодно индексироваться в соответствии с ростом показателя CPI за предыдущий год. На дату начала аренды показатель CPI за предыдущий год составлял 120, и величина обязательства по аренде составила 655 д.е., исходя из ежегодных арендных платежей в размере 155 д.е. Допустим, что первоначальные прямые затраты равны нулю и что никаких стимулирующих платежей, предоплаты или затрат на восстановление не предусмотрено. В 1-й год аренды арендатор У отражает следующие проводки:

	Дебет	Кредит
Актив в форме права пользования	655	
Обязательство по аренде		655
<i>Признание аренды на дату её начала</i>		

	Дебет	Кредит
Амортизация	131	
Актив в форме права пользования		131
Процентный расход (655 д.е. x 5,9%)	39	
Обязательство по аренде (155 д.е. – 39 д.е.)	116	
Денежные средства (арендный платёж за 1-й год)		155
<i>Признание арендного платежа и расходов за 1-й год</i>		

По состоянию на конец 1-го года показатель CPI повысился до 125. Арендатор Y рассчитал, что скорректированные с учётом изменения показателя CPI арендные платежи за 2-й и последующие годы составляют 161 д.е. (155 д.е. x 125 / 120). Поскольку арендные платежи, зависящие от изменений индекса, являются переменными платежами, арендатор Y корректирует величину обязательства по аренде, чтобы отразить указанное изменение. Данная корректировка рассчитывается как разница между первоначальными арендными платежами (155 д.е.) и скорректированными платежами (161 д.е.) за оставшиеся четыре года аренды, продисконтированная по первоначальной ставке дисконтирования 5,9% (21 д.е.).

	Дебет	Кредит
Актив в форме права пользования	21	
Обязательство по аренде		21
<i>Признание переоценки</i>		

Корректировка переменных арендных платежей, которые зависят от того или иного индекса и относятся к будущим периодам, отражаются в балансовой стоимости актива в форме права пользования (см. 4.5).



Комментарий КПМГ – необходимость переоценки представляет собой значительное отличие от действующего порядка учёта аренды

Необходимость повторной оценки ключевых суждений – например, срока аренды – по состоянию на каждую отчётную дату является существенным изменением по сравнению с требованиями МСФО (IAS) 17. Компании больше не смогут просто составлять график амортизации арендного обязательства на дату начала аренды и пересчитывать включённые в этот график суммы, относящиеся к будущим периодам, на каждую отчётную дату. Вместо этого каждый раз, когда компании будут составлять свою отчётность, они должны будут повторно оценивать ключевые суждения и анализировать балансовые показатели по аренде на предмет необходимости их пересмотра.

Проведение переоценок на протяжении срока аренды позволит представлять пользователям финансовой отчетности более актуальную информацию. Однако вследствие таких переоценок также становятся волатильными отчетные показатели активов и обязательств, что может повлиять на возможность точного прогнозирования ожидаемых в будущем финансовых результатов. Применение нового порядка учета аренды потребует дополнительных ресурсов не только на дату начала аренды, но также и на каждую отчетную дату.

Вероятнее всего потребуются значительная степень суждения, чтобы определить, имеет ли место изменение в уместных факторах или изменение, обуславливающее наличие у арендатора экономического стимула использовать или не использовать опцион на продление или опцион на прекращение аренды. Кроме того, неясно, каким образом – на практике – компания не приняла бы во внимание изменения рыночных факторов (например, рыночных ставок) при проведении повторной оценки срока аренды.

Повторная оценка ключевых суждений компании может, в некоторых случаях, оказать значительное влияние на суммы, признаваемые в отношении аренды в отчете о финансовом положении и отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

4.5

Последующая оценка актива в форме права пользования

4.5.1

База оценки

МСФО (IFRS) 16.29-30

В общем случае активы в форме права пользования арендатор будет оценивать по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации (см. 4.5.2) и накопленных убытков от обесценения (см. 4.5.3).

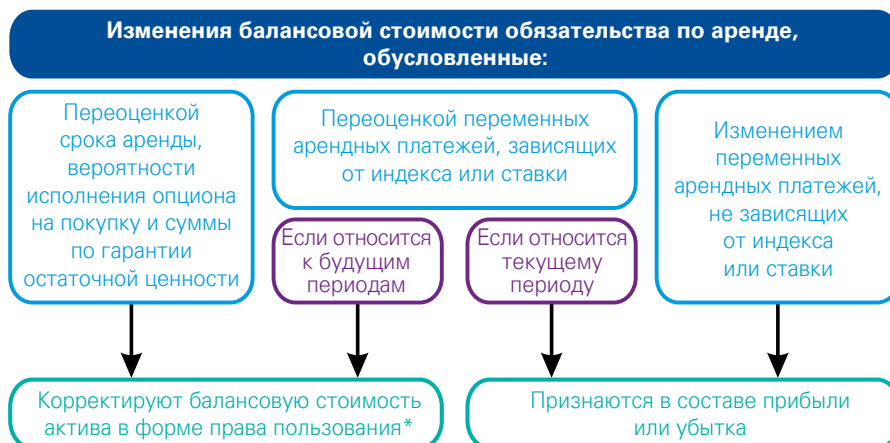
МСФО (IFRS) 16.30(b), 38(b), 39

Арендаторы корректируют балансовую стоимость актива в форме права пользования на сумму переоценки обязательства по аренде (см. 4.4.2), кроме случаев, когда эта балансовая стоимость уже была снижена до нуля или указанное изменение обязательства по аренде связано с переменным арендным платежом, который не зависит от того или иного индекса или ставки.

МСФО (IFRS) 16.34-35

Арендатор применяет альтернативные базы оценки в двух случаях:

- если актив в форме права пользования отвечает определению инвестиционной недвижимости, то арендатор оценивает этот актив в соответствии со своей учетной политикой в отношении других объектов инвестиционной недвижимости, которая может предполагать оценку по справедливой стоимости (см. 6.3); и
- если арендатор применяет модель переоценки к какому-либо классу основных средств, то он может применить модель переоценки ко всем активам в форме права пользования, относящихся к тому же классу.



* Если балансовая стоимость данного актива снижается до нуля, то любая сумма дальнейшего уменьшения признаётся в составе прибыли или убытка.



Комментарий КПМГ – последующая оценка возможна только по первоначальной стоимости, если базовый актив является нематериальным

Модель учёта по переоценённой стоимости может применяться только к тем активам в форме права пользования, которые признаны по договорам аренды, где базовым является материальный актив. Эта модель не подлежит применению, если базовым активом является нематериальный актив, к которому арендатор добровольно применил порядок учёта аренды. Однако на практике влияние данного ограничения будет не очень значительным, поскольку для большинства нематериальных активов не удовлетворяются критерии применения модели учёта по переоценённой стоимости.

4.5.2

МСФО (IFRS) 16.31, МСФО (IAS) 16.60

МСФО (IFRS) 16.32

Амортизация актива в форме права пользования

Арендаторы амортизируют активы в форме права пользования в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 – т.е. применяется метод амортизации, который отражает особенности потребления будущих экономических выгод, ассоциируемых с активом в форме права пользования. Как следствие, чаще всего будет использоваться линейный метод амортизации.

Начисление амортизации начинается с даты начала аренды. Период, на протяжении которого будет амортизироваться актив, определяется следующим образом:

- если право собственности на базовый актив передаётся арендатору или имеется достаточная уверенность в том, что арендатор воспользуется опционом на покупку, то период амортизации длится до конца срока полезного использования базового актива; в ином случае
- период амортизации длится до окончания срока полезного использования актива в форме права пользования или до окончания срока аренды, в зависимости от того, какая из этих двух дат наступит раньше.

**Пример 17 – период амортизации**

Арендатор X берёт у арендодателя L в аренду на пять лет машинное оборудование, которое предполагает использовать в своём производственном процессе. Договор аренды не подлежит досрочному прекращению и не предусматривает продление аренды. Срок полезного использования базового машинного оборудования составляет 10 лет, и право собственности на этот актив остаётся у арендодателя L.

Амортизировать соответствующий актив в форме права пользования арендатор X начинает с даты начала аренды и амортизирует его на протяжении пяти лет, поскольку намеревается пользоваться данным машинным оборудованием в течение всего срока аренды.

МСФО (IFRS) 16.31, МСФО (IAS) 16.43

**Комментарий КПМГ – применение компонентного подхода**

Несмотря на то что в МСФО (IFRS) 16 не конкретизируется, является ли актив в форме права пользования материальным или нематериальным активом, в стандарте указывается, что арендатор руководствуется требованиями МСФО (IAS) 16 в части амортизации и, следовательно, должен идентифицировать отдельные компоненты для целей амортизации. С практической точки зрения этот аспект может иметь важное значение для арендаторов, которые в настоящее время арендуют крупные объекты по договорам операционной аренды и применяют компонентный подход к учёту затрат на техническое обслуживание – например, затрат на проведение ревизии технического состояния, предусмотренной условиями некоторых договоров аренды самолётов.

**Комментарий КПМГ – общая сумма расхода по аренде больше на начальных стадиях**

В общем случае арендаторы будут амортизировать актив в форме права пользования с использованием линейного метода и оценивать соответствующее обязательство по аренде по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки. Вследствие этого общая сумма расхода по аренде, как правило, будет выше в начале аренды. Эффект смещения финансовой нагрузки на начальные стадии аренды возникает вследствие совокупного действия двух факторов: линейной амортизации (предполагающей равномерное распределение соответствующих расходов) вкпе с процентными расходами, величина которых уменьшается по мере погашения обязательства по аренде на протяжении срока аренды. Такая структура распределения во времени признаваемых расходов является типичной в рамках действующего порядка учёта договоров финансовой аренды.

Эффект от такой смещённой на начало расходной нагрузки может быть сглажен вследствие усреднения по портфелю договоров аренды в крупной и стабильной компании. Однако для растущей компании или компании, которая проводит массовое обновление своего портфеля арендованных активов – например, для авиакомпании, которая производит замену всего своего самолётного парка на новую модель авиалайнера, – совокупный эффект может быть значительным.

4.5.3

МСФО (IFRS) 16.33, МСФО (IAS) 36.63

Обесценение актива в форме права пользования

Арендаторы руководствуются требованиями МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», чтобы определить, имеет ли место обесценение актива в форме права пользования, и отразить возникший убыток от обесценения. Впоследствии, после признания убытка от обесценения, амортизация по данному активу в форме права пользования будет начисляться в скорректированной сумме с учётом пересмотра его балансовой стоимости.



Пример 18 – обесценение актива в форме права пользования

Арендатор У арендует машинное оборудование, используемое в производственном процессе, по договору аренды, заключённому на 10 лет и не подлежащему досрочному прекращению. Первоначальная балансовая стоимость соответствующего актива в форме права пользования составляет 1 000 д.е. Впоследствии этот актив оценивается по первоначальной стоимости и амортизируется с использованием линейного метода на протяжении всех 10 лет – т.е. амортизационные отчисления составляют 100 д.е. в год.

В конце 5-го года происходит обесценение единицы, генерирующей денежные потоки, к которой был отнесён актив в форме права пользования. Сумма убытка от обесценения, распределённая на актив в форме права пользования, составила 200 д.е.

На момент обесценения балансовая стоимость актива в форме права пользования составляла 500 д.е. После признания обесценения балансовая стоимость этого актива уменьшилась до 300 д.е., и величина будущих ежегодных амортизационных отчислений снизилась до 60 д.е. (300 д.е./5 лет).



Комментарий КПМГ – тестирование на обесценение вместо решения вопроса о том, является ли договор аренды обременительным

По факту необходимость тестирования актива на обесценение заменяет собой действующее требование оценивать договор операционной аренды для решения вопроса о том, является ли он обременительным. Поскольку теперь арендатор будет признавать обязательство по аренде в отношении своей обязанности осуществлять арендные платежи, то никакого дополнительного резерва признавать не нужно. Вместо этого арендатор анализирует актив в форме права пользования на предмет обесценения.

Необходимость тестирования актива на обесценение может усложнить подготовку финансовой отчётности арендаторами. В настоящее время требуется анализировать договоры операционной аренды, чтобы определить, не стали ли они обременительными, но они не тестируются на обесценение. Применение требований, касающихся тестирования на обесценение, может оказаться более сложным, особенно в отношении активов в форме права пользования, которые не являются частью более крупной единицы, генерирующей денежные потоки.

4.6

МСФО (IFRS) 16.47-50

Представление

Арендаторы представляют в своей финансовой отчётности следующую информацию в отношении договоров аренды:

Отчёт о финансовом положении	Отчёт о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе	Отчёт о движении денежных средств
Актив в форме права пользования - Отдельное представление информации в отчёте о финансовом положении* или раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчётности Обязательство по аренде - Отдельное представление информации в отчёте о финансовом положении или раскрытие информации в примечаниях	Расходы по аренде - Раздельное представление процентов, относящихся к обязательству по аренде, и амортизации, начисленной на актив в форме права пользования - Представление процентных расходов в качестве компонента финансовых затрат	Операционная деятельность - Переменные арендные платежи, не включённые в оценку обязательства по аренде - Платежи по договорам краткосрочной аренды и аренды объектов с низкой стоимостью (в зависимости от того, будет ли использовано освобождение, касающееся признания) Финансовая деятельность - Денежные выплаты в счёт погашения основной суммы обязательства по аренде В зависимости от «общего» порядка отнесения - Денежные выплаты в счёт погашения процентов по обязательству классифицируются таким же образом, как прочие проценты уплаченные

* Активы в форме права пользования, которые отвечают определению инвестиционной недвижимости, представляются в составе инвестиционной недвижимости.



Комментарий КПМГ – более детализированные требования к представлению информации

В целом новые требования к представлению информации более детализированы по сравнению с требованиями МСФО (IAS) 17 – особенно в части представления информации в отчёте о движении денежных средств. Для многих компаний это может означать изменение в практике учёта.



Комментарий КПМГ – показатель EBITDA станет выше

По большинству договоров аренды статьи расходов будут представляться как амортизация и процентный расход – за исключением переменных платежей, которые подлежат отнесению на расходы в момент возникновения. Вследствие этого показатель EBITDA в финансовой отчётности арендатора станет выше.

Общая информация о влиянии на ключевые финансовые коэффициенты

	Прибыль или убыток	Бухгалтерский баланс	Коэффициенты
	EBITDA	Всего активов	Отношение заёмного капитала к собственному
	Прибыль на акцию (в первые годы)	Чистые активы	Покрытие выплаты процентов Оборачиваемость активов

5

Учёт у арендодателя

Новый порядок учёта у арендодателя аналогичен действующим требованиям, хотя некоторые аспекты изменились.

МСФО (IFRS) 16.61-62

Арендодатель решает вопрос о классификации договора аренды как финансовой аренды или операционной аренды следующим образом:

- договоры аренды, по которым передаются практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на базовый актив, являются финансовой арендой; и
- все прочие договоры аренды являются операционной арендой.

Данный критерий классификации аренды по существу не изменился по сравнению с МСФО (IAS) 17.



Пример 19 – классификация договора аренды

Арендодатель L заключает с компанией X договор аренды, не подлежащий прекращению, по условиям которого компания X получает в аренду неспециализированное оборудование сроком на пять лет. Экономический срок службы данного оборудования оценивается в 15 лет, и право собственности на это оборудование остаётся у арендодателя L. Данный договор аренды не предусматривает опционов на покупку базового актива, продления или досрочного прекращения аренды. Справедливая стоимость оборудования составляет 100 000 д.е., а приведённая стоимость арендных платежей составляет 50 000 д.е.

При решении вопроса о классификации данной аренды арендодатель L отмечает, что:

- данный договор аренды не предусматривает передачу права собственности на оборудование компании X;
- компания X не имеет опциона на покупку данного оборудования;
- срок аренды составляет одну треть часть от экономического срока службы оборудования, что нельзя считать большей частью экономического срока службы;
- приведённая стоимость арендных платежей составляет 50% от справедливой стоимости оборудования, что нельзя считать практически всей величиной его справедливой стоимости; и
- данное оборудование не является специализированным.

Арендодатель L отмечает, что никаких признаков, указывающих на то, что данная аренда является финансовой арендой, нет и что в рамках данного соглашения, исходя из общей его оценки, не происходит передачи компании X практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на соответствующее оборудование.

Соответственно, арендодатель L классифицирует данный договор аренды как операционную аренду.

Порядок учёта договоров аренды арендодателем также не претерпел существенных изменений по сравнению с МСФО (IAS) 17.

МСФО (IFRS) 16.67, 83, 88

МСФО (IFRS) 16.71, 74-75, 81-82

Финансовая аренда	Операционная аренда
Отчёт о финансовом положении	
– Прекратить признание базового актива. – Признать дебиторскую задолженность по финансовой аренде.	– Продолжить представление базового актива в отчёте. – Увеличить балансовую стоимость базового актива на сумму первоначальных прямых затрат, понесённых в связи с получением договора аренды.
Отчёт о прибыли или убытке	
– Признавать финансовый доход по дебиторской задолженности с использованием метода эффективной процентной ставки. <i>Кроме того, арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, признают в отношении договоров финансовой аренды:</i> – выручку от продажи в размере меньшей из двух величин: справедливой стоимости базового актива и приведённой стоимости арендных платежей; – себестоимость продаж в размере первоначальной или балансовой стоимости базового актива за вычетом приведённой стоимости негарантированной остаточной ценности; – расход в отношении затрат, понесённых в связи с получением договора аренды.	– Признавать арендный доход на протяжении срока аренды, как правило, с использованием линейного метода. – Относить на расходы затраты, связанные с базовым активом – например, амортизационные отчисления.

МСФО (IFRS) 16.67, 70, А

Арендодатель первоначально оценивает дебиторскую задолженность по финансовой аренде в сумме приведённой стоимости будущих арендных платежей и негарантированной остаточной ценности, причитающейся арендодателю. Арендодатель дисконтирует эти суммы с использованием ставки, заложенной в соответствующем договоре аренды.

Арендодатель включает в оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде следующие арендные платежи:

- фиксированные платежи (включая по существу фиксированные платежи) за вычетом стимулирующих платежей по аренде к уплате;
- переменные платежи, которые зависят от того или иного индекса или ставки;
- гарантии остаточной ценности, предоставленные арендодателю, в гарантированной сумме;
- цена исполнения опционов на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор ими воспользуется; и
- суммы штрафных санкций за прекращение аренды, подлежащие уплате в соответствии с ожидавшимся сроком аренды.



Комментарий КПМГ – последствия для арендодателя менее значительные

МСФО (IFRS) 16.BC289-BC290

Заявленная Советом по МСФО цель состояла в том, чтобы свести к минимуму изменения порядка учёта у арендодателя. Бóльшая часть требований МСФО (IFRS) 16, касающихся учёта у арендодателя, представляет собой прямое «копирование» текста из МСФО (IAS) 17. Такой подход был принят с учётом отзывов и комментариев, полученных от пользователей и прочих заинтересованных сторон о том, что порядок учёта у арендатора «не должен быть нарушен».

Однако в некоторых детальных аспектах порядок учёта у арендодателя был изменён. Например, арендодатели должны применять:

- новое определение аренды (см. [раздел 3](#));
- новые указания в отношении сделок продажи с обратной арендой (см. [6.1](#));
- новые указания в отношении субаренды (см. [6.2](#)); и
- новые требования к раскрытию информации (см. [7.3](#)).

Кроме того, в МСФО (IFRS) 16 конкретизирован порядок учёта арендодателем модификаций условий аренды (см. [6.4.2](#) и [6.4.3](#)).



KPMG insight – Lessor and lessee models are inconsistent

Главным следствием решения о том, чтобы оставить для арендодателей двойную модель учёта, как в МСФО (IAS) 17, стало отсутствие единообразия с новой моделью учёта у арендатора. Этот эффект можно видеть в примере 19 выше:

- арендатор применяет модель, в основе которой его право пользоваться объектом аренды, и признаёт актив в форме права пользования и обязательство в отношении своей обязанности осуществлять арендные платежи; тогда как
- арендодатель продолжает признавать базовый актив и не признаёт финансового актива в отношении своего права получать арендные платежи.

Также имеются и более мелкие различия. Например, и арендаторы, и арендодатели руководствуются одними и теми же указаниями, чтобы определить срок аренды и оценить наличие достаточной уверенности в том, что опционы на покупку (базового актива) будут исполнены. Однако арендодатели, в отличие от арендаторов, не пересматривают свои первоначальные оценки в отношении срока аренды и вероятности исполнения опционов на покупку.

Совет по МСФО отметил, что большинство заинтересованных сторон не считали особо приоритетным обеспечение симметрии между моделями учёта, предусмотренными для арендатора и для арендодателя. В процессе подготовки окончательной версии стандарта Совет по МСФО признал, что вышеупомянутые несоответствия имеют место. Однако существует риск того, что эти несоответствия могут открыть возможности для достижения определённого результата в учёте посредством структурирования сделок в рамках более комплексных соглашений.

6

Прочие аспекты учёта аренды

Стандарт содержит специальные указания по другим аспектам учёта аренды, которые, как правило, имеют более конкретизированный и директивный характер по сравнению с действующими требованиями.

6.1

МСФО (IFRS) 16.98-103

Операции продажи с обратной арендой

В операции продажи с обратной арендой одна компания (продавец-арендатор) передаёт базовый актив другой компании (покупателю-арендодателю) и получает этот актив обратно в аренду от покупателя-арендодателя.

Чтобы определить порядок учёта операции продажи с обратной арендой, компания сначала решает вопрос о том, является ли продажей первоначальная передача базового актива от продавца-арендатора покупателю-арендодателю. Для решения вопроса о том, имела ли место продажа, данная компания применяет МСФО (IFRS) 15. От этой оценки зависит порядок учёта как у продавца-арендатора, так и у покупателя-арендодателя, как указано ниже:

	Арендатор (продавец)	Арендодатель (покупатель)
Передача базового актива покупателю-арендодателю является продажей	– Прекращает признание базового актива и применяет к договору обратной аренды модель учёта, предусмотренную для арендатора* – Оценивает актив в форме права пользования в сумме, равной сохранённой части прежней балансовой стоимости базового актива (т.е. по первоначальной стоимости)* – Признаёт прибыль или убыток, относящиеся к правам, переданным арендодателю*	– Признаёт базовый актив и применяет к договору обратной аренды модель учёта, предусмотренную для арендодателя*

	Арендатор (продавец)	Арендодатель (покупатель)
Передача базового актива покупателю-арендодателю не является продажей	– Продолжает признавать базовый актив – Признаёт финансовое обязательство в соответствии с МСФО (IFRS) 9 в отношении любой суммы, полученной от покупателя-арендодателя	– Не признаёт базовый актив – Признаёт финансовый актив в соответствии с МСФО (IFRS) 9 в любой сумме, уплаченной продавцу-арендатору

* Требуются корректировки, если продажа осуществляется не по справедливой стоимости или арендные платежи не соответствуют рыночным ставкам.



Пример 20 – операция продажи с обратной арендой, когда передача базового актива является продажей: с позиций арендатора

Компания С продаёт компании D офисное здание за денежные средства в сумме 2 000 000 д.е. Непосредственно перед сделкой балансовая стоимость этого здания, учитываемого по первоначальной стоимости, составляла 1 000 000 д.е. Одновременно компания С заключает с компанией D договор на право пользования данным зданием в течение 18 лет за плату, ежегодная сумма которой, подлежащая выплате в конце каждого года, составляет 120 000 д.е. Передача этого офисного здания квалифицирована как продажа согласно МСФО (IFRS) 15. Справедливая стоимость офисного здания на дату продажи составляет 1 800 000 д.е. Поскольку возмещение, полученное от продажи офисного здания, отличается от справедливой стоимости этого здания, компании С и D делают корректировки, чтобы признать данную операцию в учёте по справедливой стоимости. Цена продажи в части превышения, составляющего 200 000 д.е. (2 000 000 – 1 800 000), признаётся как дополнительная сумма финансирования, предоставленного компанией D компании С. Ставка привлечения дополнительных заёмных средств арендатором составляет 4,5% годовых.

Приведённая стоимость ежегодных платежей составляет 1 459 200 д.е., из которых 200 000 д.е. относятся к дополнительному финансированию, а 1 259 200 д.е. относятся к аренде.

Компания С отражает данную операцию следующим образом:

- Компания С оценивает актив в форме права пользования, которое было сохранено вследствие обратной аренды офисного здания, в сумме, составляющей пропорциональную долю прежней балансовой стоимости этого здания, т.е. в сумме 699 556 д.е. ($1\,259\,200 / 1\,800\,000 \times 1\,000\,000$).

МСФО (IFRS) 16.IE11

- Компания С признаёт прибыль от продажи только в той части, которая относится к правам, переданным компании D, что составляет 240 356 д.е. Общая сумма прибыли от продажи здания составляет 800 000 д.е. (1 800 000 д.е. – 1 000 000 д.е.), из которых:
 - 559 644 д.е. $(1\,259\,200 / 1\,800\,000 \times 800\,000)$ относятся к праву пользования офисным зданием, сохранённому компанией С; и
 - 240 356 д.е. $((1\,800\,000 - 1\,259\,200) / 1\,800\,000 \times 800\,000)$ относятся к правам, переданным компании D.
- На дату начала аренды компания С отражает следующие проводки:

Дебет		Кредит	
Денежные средства	2 000 000	Здание	1 000 000
Актив в форме права пользования	699 556	Финансовое обязательство	1 459 200
		Прибыль от операции продажи с обратной арендой	240 356


Комментарий КПМГ – МСФО (IFRS) 16 исключает возможность использования операций продажи с обратной арендой в качестве варианта финансирования, отражаемого за балансом

Операции продажи с обратной арендой были и остаются сложной областью учёта. Однако одно ясно: МСФО (IFRS) 16 практически исключает операции продажи с обратной арендой как потенциальный источник забалансового финансирования. Согласно новому стандарту, продавец-арендатор должен признавать операцию продажи с обратной арендой в бухгалтерском балансе во всех случаях, кроме тех, когда обратная аренда является краткосрочной или когда базовый актив имеет низкую стоимость.

МСФО (IFRS) 16 содержит новые положения касательно ситуации, когда условия аренды не соответствуют уровню рынка. Эти положения помогают компаниям определить, когда операцию следует считать не соответствующей рынку, и конкретизируют надлежащий порядок учёта в случаях, когда договором предусмотрены условия выше или ниже рынка. Компании придётся в максимальной степени использовать наблюдаемые цены и другую информацию, чтобы определить показатель, который будет наиболее уместным при решении вопроса о том, соответствуют ли условия договора рынку. Это может потребовать значительной доли суждения, особенно, если базовый актив является специализированным.

**Комментарий КПМГ – требования в отношении операций продажи с обратной арендой отличаются от соответствующих требований ОПБУ США**

Между версиями данного стандарта, принятыми в рамках МСФО и ОПБУ США, имеются значительные различия в части требований к учёту операций продажи с обратной арендой, как указано ниже:

- **Оценка того, является ли передача актива продажей.** Согласно МСФО, продавец-арендатор не признаёт в учёте продажу базового актива, если у него имеется действительный опцион на обратную покупку этого актива, вне зависимости от цены исполнения такого опциона. Согласно ОПБУ США, продавец-арендатор вправе признать в учёте продажу базового актива, когда у него есть действительный опцион на обратную покупку актива, но при условии, что цена исполнения равна справедливой стоимости на дату исполнения, и при этом базовый актив является легкодоступным и не имеет специализированного характера.
- **Учёт обратной аренды.** В рамках МСФО продавец-арендатор применяет к операции обратной аренды единую модель учёта, предусмотренную для арендатора. В рамках ОПБУ США продавец-арендатор классифицирует обратную аренду либо как финансовую, либо как операционную аренду, и не признаёт никакой прибыли от продажи, если обратная аренда была классифицирована как финансовая аренда.
- **Признание прибыли.** Согласно МСФО, признаваемая продавцом-арендатором прибыль от продажи ограничивается суммой, которая относится к переданной части базового актива – т.е. ограничивается остаточной долей покупателя-арендодателя в базовом активе. Согласно ОПБУ США, продавец-арендатор признаёт всю сумму прибыли от выбытия актива – т.е. включая сумму прибыли, относящейся к той части базового актива, которая была сохранена посредством обратной аренды.

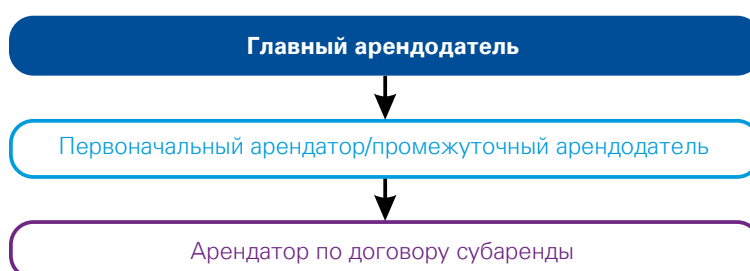
6.2

МСФО (IFRS) 16.3, А

Субаренда

Субарендой является операция, в которой арендатор (или «промежуточный арендодатель») предоставляет право пользования базовым активом третьей стороне, и при этом договор аренды (или «главный договор аренды») между исходным (или «главным») арендодателем и арендатором продолжает действовать.

Компания применяет МСФО (IFRS) 16 ко всем договорам передачи активов в форме права пользования в субаренду. Промежуточный арендодатель отражает в учёте главный договор аренды и договор субаренды как два разных договора.



МСФО (IFRS) 16.B58

Промежуточный арендодатель классифицирует договор субаренды как финансовую аренду или операционную аренду, исходя из актива в форме права пользования, который возник по главному договору аренды. То есть применительно к договору субаренды промежуточный арендодатель считает базовым активом актив в форме права пользования, а не объект основных средств, который он арендует у главного арендодателя.

МСФО (IFRS) 16.68

На дату начала субаренды промежуточный арендодатель – если он не может легко определить ставку, заложенную в договоре субаренды, – использует для учёта субаренды ту ставку дисконтирования, которую он использует для главного договора аренды, скорректировав её на сумму первоначальных прямых затрат, связанных с субарендой.

Однако если главный договор аренды является договором краткосрочной аренды, к которому компания как арендатор решила применить освобождение, предусмотренное для краткосрочной аренды (см. 3.6), то в качестве промежуточного арендодателя эта компания классифицирует договор субаренды как операционную аренду.



Пример 21 – договор субаренды, классифицированный как финансовая аренда относительно актива в форме права пользования по главному договору аренды

МСФО (IFRS) 16.IE6

Главный договор аренды. Промежуточный арендодатель L заключает с компанией М (главным арендодателем) договор аренды офисных помещений площадью 5 000 м² сроком на пять лет (главный договор аренды).

Договор субаренды. В начале 3-го года промежуточный арендодатель L предоставляет офисные помещения общей площадью 5 000 м² в субаренду компании N (арендатору по договору субаренды) на три года, оставшиеся по главному договору аренды.

Промежуточный арендодатель L классифицирует договор субаренды, исходя из актива в форме права пользования, возникшего по главному договору аренды. Поскольку договор субаренды заключён на весь оставшийся срок главного договора аренды – т.е. срок субаренды составляет большую часть срока полезного использования актива в форме права пользования, – промежуточный арендодатель L классифицирует этот договор как финансовую аренду.

На дату начала субаренды промежуточный арендодатель L:

- прекращает признание актива в форме права пользования, относящегося к главному договору аренды, который он передаёт компании N, и признаёт чистую инвестицию в субаренду;
- разницу между балансовой стоимостью актива в форме права пользования и чистой инвестицией в субаренду признаёт в составе прибыли или убытка; и
- продолжает признавать обязательство по аренде, относящееся к главному договору аренды, которое отражает арендные платежи, подлежащие уплате главному арендодателю.

В течение срока субаренды промежуточный арендодатель L признаёт и процентный доход по договору субаренды, и процентный расход по главному договору аренды.



Комментарий КПМГ – отличие от требований ОПБУ США

В рамках МСФО (IFRS) 16 промежуточный арендодатель решает вопрос о классификации договора субаренды исходя из актива в форме права пользования, возникшего в отношении главного договора аренды. Следовательно, возможна ситуация, что «главный арендодатель» будет учитывать главный договор аренды как операционную аренду, а промежуточный арендодатель, заключивший договор субаренды в основном на тех же условиях, будет учитывать договор субаренды как финансовую аренду.

В рамках ОПБУ США вопрос о классификации субаренды решается исходя из базового актива. Отсюда следует, что промежуточные арендодатели, применяющие ОПБУ США, будут классифицировать больше договоров субаренды как операционную аренду.

6.3

МСФО (IAS) 40.2, 30, МСФО (IFRS) 16.48, 56

Инвестиционная недвижимость

Компания применяет МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» в целях учёта актива в форме права пользования, если базовый актив по соответствующему договору аренды в ином случае отвечал бы определению инвестиционной недвижимости.

В соответствии с МСФО (IAS) 40 компания выбирает и закрепляет в своей учётной политике один из двух подходов к оценке инвестиционной недвижимости: по справедливой стоимости или по первоначальной стоимости. Выбранную учётную политику компания применяет ко всем своим объектам инвестиционной недвижимости – т.е. она применяет одинаковую учётную политику к собственным и арендованным объектам инвестиционной недвижимости. Однако в любом из этих случаев компания должна выполнять требования МСФО (IAS) 40 в части раскрытия информации – в том числе раскрывать информацию о справедливой стоимости инвестиционной недвижимости.



Комментарий КПМГ – в некоторых юрисдикциях аренда инвестиционной недвижимости является обычной практикой

Это новое требование имеет важное значение для компаний, инвестирующих в недвижимость, которые имеют арендные права, что является распространённой практикой в Великобритании, Гонконге и других юрисдикциях. Здесь есть два ключевых различия:

- **Выбранная модель учёта становится обязательной к применению.** Раньше компания могла выбирать – по каждому объекту недвижимости в отдельности – признавать ли в бухгалтерском балансе инвестиционную недвижимость, имеющуюся на правах операционной аренды. Теперь же вся недвижимость, имеющаяся на правах аренды, будет признаваться в бухгалтерском балансе и учитываться как инвестиционная недвижимость, если она отвечает соответствующему определению.

- **Возможен выбор базы оценки.** Раньше, если компания принимала решение признавать инвестиционную недвижимость, имеющуюся на правах операционной аренды, в бухгалтерском балансе, то она должна была применять модель учёта по справедливой стоимости ко всем объектам своей инвестиционной недвижимости. Теперь компания может по собственному усмотрению решать, какую модель учёта применять к своей инвестиционной недвижимости: по первоначальной или по справедливой стоимости.

Данное новое требование может также затронуть компании, которые не рассматривают себя как компании, инвестирующие в недвижимость. Например, компания, которая управляет портфелем недвижимости, имеющейся на правах аренды, после реструктуризации или изменения бизнес-модели – например, розничная компания, сократившая количество своих магазинов, или банк, сокративший количество филиалов, вследствие перехода на онлайн-овую модель ведения бизнеса, – должна будет оценить, отвечает ли каждый из объектов недвижимости определению инвестиционной недвижимости. Если отвечает, то компания должна будет обеспечить оценку этой недвижимости либо в целях включения этой оценки в бухгалтерский баланс, либо в целях раскрытия соответствующей информации, в зависимости от выбранной этой компанией учётной политики.

6.4

МСФО (IFRS) 16.A

Модификации условий аренды

Под модификацией условий аренды понимается изменение объёма аренды либо возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями соответствующего договора аренды – например, добавление или прекращение права на использование одного или более базовых активов.

6.4.1

МСФО (IFRS) 16.44-46

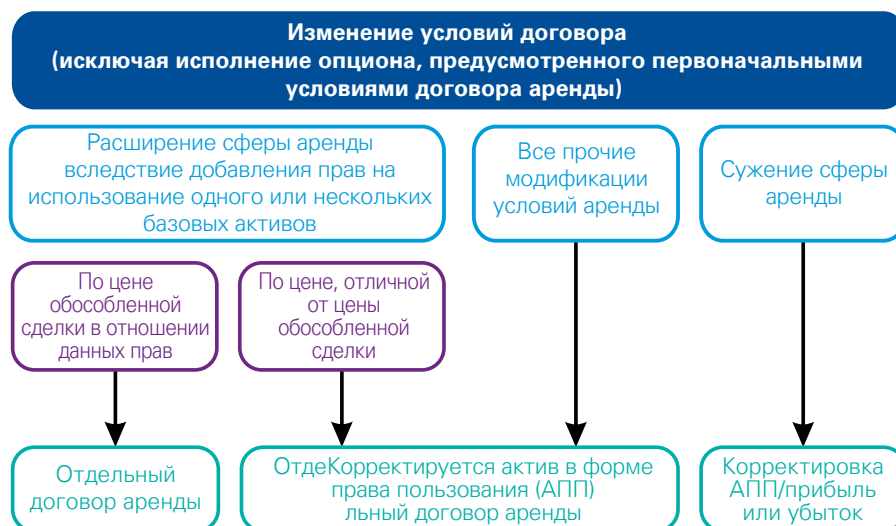
Арендатор

Арендатор учитывает модификацию условий аренды как *отдельный договор аренды*, если при этом выполняются оба следующих условия:

- данная модификация расширяет сферу аренды за счёт добавления права на использование одного или более базовых активов; и
- возмещение, предусмотренное арендой, увеличивается на сумму, эквивалентную цене обособленной сделки по предоставлению указанного права, и все необходимые корректировки этой цены с учётом обстоятельств конкретного договора.

Модификация условий аренды, *не являющаяся отдельным договором аренды*, учитывается арендатором на дату вступления в силу данной модификации договора аренды посредством переоценки обязательства по аренде с использованием ставки дисконтирования, определённой на указанную дату, и при этом:

- в отношении модификаций, которые сужают сферу аренды, арендатор уменьшает балансовую стоимость актива в форме права пользования, чтобы отразить частичное или полное прекращение данного договора аренды, и признаёт прибыль или убыток пропорционально сужению сферы аренды; а
- в отношении всех прочих модификаций арендатор осуществляет соответствующую корректировку актива в форме права пользования.



6.4.2

МСФО (IFRS) 16.79-80

Арендодатель – модификации условий финансовой аренды

Арендодатель учитывает модификацию условий финансовой аренды как *отдельный договор аренды*, если при этом выполняются оба следующих условия:

- данная модификация расширяет сферу аренды за счёт добавления права на использование одного или более базовых активов; и
- возмещение, предусмотренное арендой, увеличивается на сумму, соизмеримую с ценой обособленной сделки по предоставлению указанного права, и все необходимые корректировки этой цены с учётом обстоятельств конкретного договора.

Если данная модификация *не является отдельным договором аренды*, то арендодатель учитывает модификацию условий финансовой аренды следующим образом:

- в случае, если бы данная аренда была классифицирована как операционная аренда, будь указанная модификация в действии на дату начала арендных отношений, арендодатель:
 - учитывает модификацию условий аренды как новый договор аренды с даты вступления в силу данной модификации; и
 - оценивает балансовую стоимость базового актива в сумме чистой инвестиции в первоначальную аренду непосредственно перед датой вступления в силу данной модификации; или же в ином случае
- применяет требования МСФО (IFRS) 9.

6.4.3

МСФО (IFRS) 16.87

Арендодатель – модификации условий операционной аренды

Арендодатель отражает в учёте модификацию условий операционной аренды как новый договор аренды с даты вступления в силу данной модификации, рассматривая все предоплаченные или начисленные арендные платежи по первоначальному договору аренды как часть арендных платежей по новому договору аренды.



Комментарий КПМГ – больше конкретных указаний, чем в настоящее время

Для многих компаний появление – впервые в рамках МСФО – подробных указаний по учёту модификаций договоров аренды будет как нельзя кстати. Несколько лет этот вопрос был реальной практической проблемой по мере того, как компании стали всё чаще прибегать к пересмотру условий договоров аренды в изменяющихся экономических обстоятельствах.

7

Раскрытие информации

Новый стандарт усложняет требования к раскрытию информации арендаторами и арендодателями.

7.1

МСФО (IFRS) 16.51, 89

Общая цель раскрытия информации

Арендаторы и арендодатели раскрывают информацию, на основе которой пользователи их финансовой отчётности будут в состоянии оценить влияние, оказываемое договорами аренды на их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и потоки денежных средств.



Комментарий КПМГ – в центре внимания арендаторов и арендодателей цель, с которой осуществляется раскрытие информации, а не перечень обязательных требований

МСФО (IFRS) 16.BC215-BC216

Включая в стандарт общую цель раскрытия информации, Совет по МСФО стремился обеспечить более единообразное толкование и применение требований к раскрытию информации. Предполагается, что арендаторы и арендодатели будут руководствоваться данной целью при решении вопроса о том, являются ли достаточными в целом качество и информационная ценность раскрываемых ими данных о договорах аренды.

Арендаторы и арендодатели также применяют концепцию существенности, чтобы определить, какую именно информацию следует раскрывать. Отсюда, как представляется, следует, что объём информации, которую необходимо будет раскрыть, может быть меньше или больше того, что описан в МСФО (IFRS) 16, в зависимости от конкретной ситуации. Такой подход согласуется с общей логикой инициативы Совета по МСФО по пересмотру требований к раскрытию информации.

МСФО (IFRS) 16.59, 92, B48-B52

В МСФО (IFRS) 16 приводятся конкретные соображения, которыми должны руководствоваться арендаторы, чтобы определить, нужно ли им раскрывать дополнительную количественную и качественную информацию, и даются различные примеры дополнительной информации, которую было бы полезно раскрыть. Аналогичные указания приведены и для арендодателей. Однако объём указаний по раскрытию дополнительной информации, предусмотренных МСФО (IFRS) 16 для арендодателей, ограничен по сравнению с объёмом таких указаний для арендаторов.

7.2

Требования к раскрытию информации арендаторами

В общем случае арендатор раскрывает как минимум следующую информацию:

МСФО (IFRS) 16.47, 53, 58

МСФО (IFRS) 16.53-54

МСФО (IFRS) 16.53

МСФО (IFRS) 16.55

Количественная информация

Данные, относящиеся к отчёту о финансовом положении

- Новые активы в форме права пользования
- Балансовая стоимость активов в форме права пользования по состоянию на конец года по классам базовых активов и (если они не представлены отдельно) соответствующие статьи отчёта о финансовом положении
- Обязательства по аренде и соответствующие статьи отчёта о финансовом положении, если обязательства по аренде не представлены отдельно
- Анализ сроков погашения обязательств по аренде

Данные, относящиеся к отчёту о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (включая суммы, капитализированные в составе первоначальной стоимости другого актива)

- Амортизация, начисленная на активы в форме права пользования, по классам базовых активов
- Процентный расход по обязательствам по аренде
- Расход, относящийся к договорам краткосрочной аренды, к которым применяется освобождение, связанное с признанием (договоры аренды со сроком аренды до одного месяца могут быть исключены)
- Расход, относящийся к договорам аренды объектов с низкой стоимостью, к которым применяется освобождение, связанное с признанием
- Расход, относящийся к переменным арендным платежам, не включённым в оценку обязательств по аренде
- Доход от субаренды активов в форме права пользования
- Прибыли или убытки, возникающие от операций продажи с обратной арендой

Данные, относящиеся к отчёту о движении денежных средств

- Общий отток денежных средств по договорам аренды

Прочие данные

- Сумма принятых на себя обязательств по краткосрочной аренде, если расход по текущим договорам краткосрочной аренды не является показательным в отношении следующего года

МСФО (IFRS) 16.58, 60

Раскрываемая информация качественного характера

- Описание того, каким образом осуществляется управление риском ликвидности, связанным с обязательствами по аренде
- Использование освобождения, предусмотренного для договоров краткосрочной аренды и/или аренды объектов с низкой стоимостью

МСФО (IFRS) 16.56-57

Дополнительно раскрываемая информация (если применимо)

- Информация, раскрытия которой требует МСФО (IAS) 40, применительно к активам в форме права пользования, квалифицируемым как инвестиционная недвижимость
- Если к активам в форме права пользования применяется модель учёта по переоценённой стоимости, предусмотренная МСФО (IAS) 16, то раскрывается следующая информация:
 - дата, по состоянию на которую проводилась переоценка;
 - привлекался ли для проведения оценки независимый оценщик;
 - балансовая стоимость, в которой признавались бы эти активы, если бы они к ним применялась модель учёта по первоначальной стоимости;
 - сумма дооценки, возникшая в результате переоценки, её изменение за период и любые ограничения по её распределению.



Комментарий КПМГ – арендаторы должны будут раскрывать существенно больше информации

В целом арендаторы должны будут раскрывать существенно больше информации по сравнению с тем объёмом, который раскрывается по договорам финансовой аренды согласно МСФО (IAS) 17. Кроме того, арендаторам нужно будет оценить, следует ли им раскрыть дополнительную информацию, чтобы была достигнута обозначенная в стандарте общая цель. Поэтому для подготовки информации, которую необходимо будет раскрыть, потребуется больше усилий и большая степень суждений.

Пользователи, скорее всего, с воодушевлением воспримут информацию, раскрываемую в соответствии с новыми требованиями, поскольку на её основе будет возможен дополнительный анализ.

Однако составители финансовой отчётности, скорее всего, будут менее впечатлены. Судя по объёму требований к раскрытию информации, Совет по МСФО не ожидает, что пользователи обойдутся лишь количественным показателем обязательства по аренде, который будет включён в бухгалтерский баланс.

7.3

Требования к раскрытию информации арендодателями

В общем случае арендодатель раскрывает, как минимум, следующую информацию:

МСФО (IFRS) 16.90, 93-97

Финансовая аренда	Операционная аренда
Количественная информация	
– Прибыль или убыток от продажи – Финансовый доход по чистой инвестиции в аренду – Арендный доход, относящийся к переменным арендным платежам, не включённым в оценку чистой инвестиции в аренду	– Арендный доход, относящийся к переменным арендным платежам, которые не зависят от индекса или ставки – Прочий арендный доход – Детальный анализ сроков погашения дебиторской задолженности по арендным платежам
Количественная информация (продолжение)	
– Значительные изменения балансовой стоимости чистой инвестиции в аренду – Детальный анализ сроков погашения дебиторской задолженности по арендным платежам	– Если применимо, информация, подлежащая раскрытию в соответствии с МСФО (IAS) 16 (отдельно от прочих активов), МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
Информация качественного характера	
– Значительные изменения балансовой стоимости чистой инвестиции в аренду	– Не применимо

МСФО (IFRS) 16.93

МСФО (IFRS) 16.92

Арендодатель также раскрывает количественную и качественную информацию о своей арендной деятельности, а именно:

- характер своей арендной деятельности; и
- каким образом он управляет рисками, связанными с теми правами, что он сохраняет в базовых активах.



Комментарий КПМГ – арендодатели должны будут раскрывать больше информации

В целом объём информации, которую арендодатели обязаны будут раскрывать в отношении финансовой и операционной аренды, будет больше, чем в рамках МСФО (IAS) 17. Им также нужно будет оценить, следует ли им раскрыть дополнительную информацию, чтобы была достигнута обозначенная в стандарте общая цель. Как результат, для подготовки информации, которую необходимо будет раскрыть, потребуется больше усилий и бóльшая степень суждений. Однако по сравнению с тем, какой объём информации придётся раскрывать арендаторам, арендодатели будут раскрывать гораздо меньше информации.

8

Дата вступления в силу и переход

Совет по МСФО предусматривает два варианта перехода, которые описываются ниже. Компания может выбрать для применения любой из этих вариантов.

8.1

МСФО (IFRS) 16.C1

Дата вступления в силу

Данный новый стандарт вступает в силу в отношении годовых отчётных периодов, начинающихся 1 января 2019 года или после этой даты.

Досрочное применение стандарта разрешается компаниям, которые одновременно начнут применение МСФО (IFRS) 15.



Комментарий КПМГ – дата вступления стандарта в силу была назначена на 2019 год по результатам обсуждений, проведённых с составителями финансовой отчётности

Обсуждения по вопросу о дате вступления стандарта в силу, проведённые персоналом Совета по МСФО с заинтересованными сторонами, показали, что большинство компаний:

- считают, что им потребуется два или три года, чтобы внедрить новый стандарт после его публикации – хотя некоторые компании настаивали на том, чтобы стандарт был введён в действие не раньше 2020 или 2021 года; и
- предпочли бы начать применение нового стандарта по учёту аренды после перехода на МСФО (IFRS) 15, хотя некоторые компании были заинтересованы в том, чтобы имелась возможность начать применение обоих стандартов одновременно.

В отличие от них, пользователи финансовой отчётности, как правило, высказывались за то, чтобы выпущенные Советом по МСФО новые стандарты по финансовым инструментам, аренде и выручке применялись одновременно – т.е. с 2018 года.

Многим компаниям будет приятно узнать, что мнение составителей финансовой отчётности в большей степени повлияло на Совет по МСФО, чем мнение пользователей этой отчётности. Однако очевидно, что период в несколько завершающих это десятилетие лет ознаменуется весьма существенным изменением порядка учёта в компаниях. Выпущенные Советом по МСФО новые стандарты по учёту финансовых инструментов и признанию выручки вступят в силу в 2018 году, а ещё через год вступит в силу новый стандарт по учёту аренды.



Комментарий КПМГ – досрочное применение может принести выгоды, но они имеют свою цену

Некоторые компании сочтут привлекательной возможность начать применение МСФО (IFRS) 16 одновременно с применением МСФО (IFRS) 15. Например, арендодатели, которые заключают многокомпонентные договоры, возможно, предпочтут не пересматривать один и тот же договор сначала в 2018 году с учётом требований новых стандартов по выручке и финансовым инструментам, а потом ещё раз в 2019 году с учётом требований нового стандарта по аренде. Другие компании, возможно, просто предпочтут начать применение всех трёх стандартов одновременно, чтобы избежать нарушения системных процессов и обеспечить более ясную пересчитанную сравнительную информацию в будущих периодах.

Однако компании могут столкнуться с ограниченностью ресурсов и функциональных возможностей своих финансовых служб и служб, отвечающих за учётную политику, в период проведения таких масштабных изменений в сфере учёта. По практическим соображениям компании могут предпочесть распределить усилия по внедрению новых стандартов на несколько периодов.

8.2

Определение понятия «аренда», применяемое при переходе на новый стандарт

МСФО (IFRS) 16.C3

При переходе на МСФО (IFRS) 16 компании могут по собственному усмотрению решать:

- применять ли новое определение аренды ко всем своим договорам; или
- воспользоваться упрощением практического характера и оставить в силе прежнюю оценку в отношении того, какие из существующих договоров являются договорами аренды или содержат компонент аренды.

Компания, которая решит воспользоваться этим упрощением практического характера:

- применяет МСФО (IFRS) 16 к договорам аренды, ранее идентифицированным как таковые в соответствии с МСФО (IAS) 17 и КР МСФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды»;
- не применяет МСФО (IFRS) 16 к договорам, ранее идентифицированным как не содержащие признаков аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 и КР МСФО (IFRIC) 4; и
- применяет определение аренды, предусмотренное МСФО (IFRS) 16, для решения вопроса о том, являются ли договоры, заключённые после даты первоначального применения нового стандарта, договорами аренды, или содержат ли они компонент аренды.

МСФО (IFRS) 16.C2

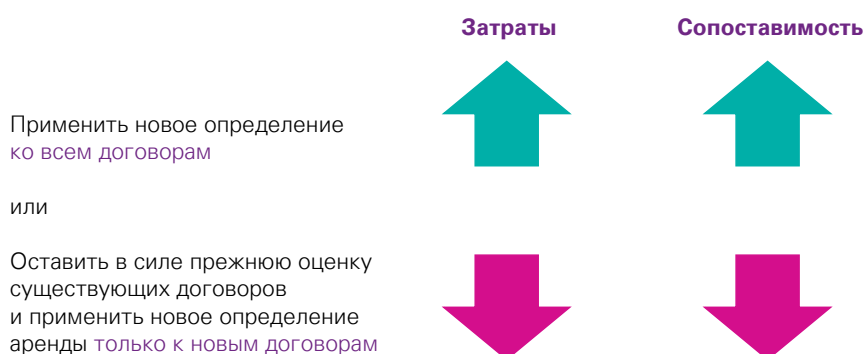
Датой первоначального применения является начало годового отчётного периода, в котором компания впервые применяет данный стандарт.

МСФО (IFRS) 16.C4

Если сделан выбор в пользу упрощения практического характера, то его следует применять ко всем договорам, заключённым до даты первоначального применения, а ко всем договорам, заключённым (или модифицированным) на дату первоначального применения и после неё, применять требования МСФО (IFRS) 16.

**Комментарий КПМГ – упрощение практического характера, позволяющее оставить в силе прежнее определение аренды при переходе на новый стандарт, существенно облегчает переход**

Упрощение практического характера, позволяющее оставить в силе прежнее определение аренды при переходе на новый стандарт, существенно облегчает этот переход. Без такого упрощения компании должны были бы заново оценить все свои прежние решения в отношении того, какие из существующих договоров содержат или не содержат компоненты аренды. Поэтому весьма вероятно, что данное упрощение практического характера получит широкое распространение.



Однако не все компании захотят его применить. Например, компания, являющаяся покупателем по договору покупки электроэнергии, который представляет собой договор операционной аренды согласно действующим требованиям, но не содержит компонента аренды согласно МСФО (IFRS) 16, возможно, предпочтёт применить новое определение аренды, вместо того чтобы отражать договор на покупку электроэнергии в бухгалтерском балансе.

Компании, являющиеся стороной по таким договорам, будут тщательно обдумывать, стоит ли им применять данное освобождение, взвешивая все «за» и «против», в том числе между:

- экономией затрат, которая последует вследствие применения данного упрощения по переходу; и
- необходимостью применения новой модели учёта аренды к соглашениям, на которые не распространялся бы новый порядок учёта аренды согласно новому определению аренды.

К прочим факторам, которые будут анализироваться компаниями, относятся количество, размер и продолжительность таких договоров, а также степень несоответствия порядка учёта, применяемого к договорам, заключённым до и после даты, с которой компания начинает применение МСФО (IFRS) 16.

8.3

МСФО (IFRS) 16.C5

МСФО (IFRS) 16.C6

8.3.1

МСФО (IFRS) 16.C7

МСФО (IFRS) 16.C8-C11

Варианты перехода для арендатора

Арендатору разрешается:

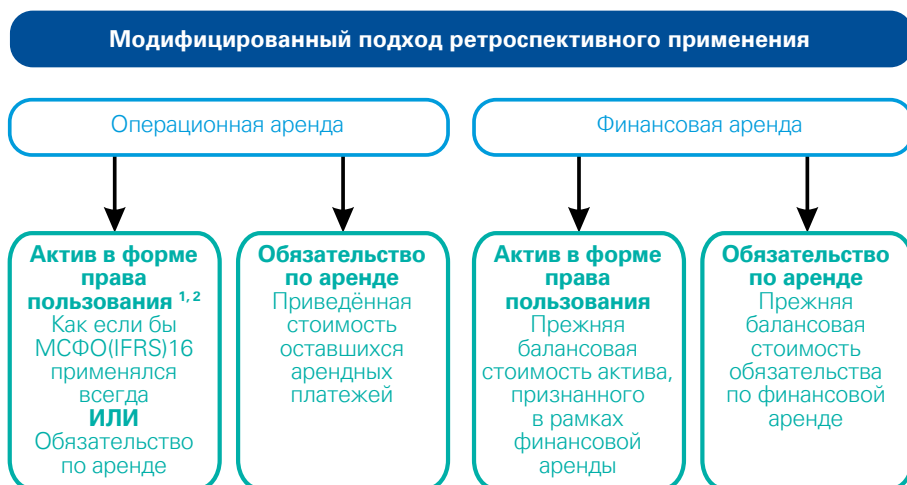
- применить новый стандарт ретроспективно; или
- использовать модифицированный подход ретроспективного применения.

Выбранный арендатором вариант перехода подлежит последовательному применению ко всем его договорам аренды.

Модифицированный подход ретроспективного применения – оценка

Если арендатор выбирает модифицированный подход ретроспективного применения МСФО (IFRS) 16, то он не пересчитывает сравнительную информацию. Вместо этого арендатор признаёт суммарный эффект от первоначального применения данного стандарта как корректировку собственного капитала на дату первоначального применения.

Модифицированный подход ретроспективного применения реализуется следующим образом:



1. Модифицированный подход ретроспективного применения предполагает, что арендатор выбирает – по каждому договору аренды в отдельности – один из двух методов оценки актива в форме права пользования при переходе на МСФО (IFRS) 16.
2. Актив в форме права пользования, который будет отражаться в учёте как инвестиционная недвижимость, оценивается арендатором с использованием модели учёта по справедливой стоимости, предусмотренной МСФО (IAS) 40, с даты первоначального применения нового стандарта. При переходе арендатору не нужно делать никаких корректировок в отношении договоров аренды, которые ранее отражались как инвестиционная недвижимость с использованием модели учёта по справедливой стоимости, предусмотренной МСФО (IAS) 40.

МСФО (IFRS) 16.C8

Арендатор вправе выбрать – применительно к каждому договору аренды в отдельности – один из двух следующих методов оценки актива в форме права пользования:

- как если бы МСФО (IFRS) 16 применялся всегда (но с использованием ставки привлечения дополнительных заёмных средств арендатором на дату первоначального применения); или
- в сумме, эквивалентной стоимости обязательства по аренде (с учётом определённых корректировок).



Комментарий КПМГ – каждый вариант перехода имеет свои плюсы и минусы

Совет по МСФО решил не включать требование о том, чтобы арендаторы применяли полностью ретроспективный метод при переходе на новый стандарт, поскольку затраты такого перехода могли быть значительными настолько, что перевесили бы соответствующие выгоды.

Полностью ретроспективный метод перехода требует от компаний определить балансовую стоимость всех договоров аренды, существовавших в самом раннем из сравнительных периодов, как если бы эти договоры аренды всегда отражались в учёте в соответствии с МСФО (IFRS) 16. Такой подход был практически неосуществим для компаний, имеющих тысячи договоров аренды. Поскольку сравнительная информация не пересчитывается при использовании модифицированного ретроспективного метода перехода, требуется раскрывать дополнительную информацию, чтобы помочь пользователям финансовой отчётности оценить эффект от первого применения МСФО (IFRS) 16.

И наоборот, полностью ретроспективный метод перехода повышает сопоставимость показателей, вследствие чего пользователи финансовой отчётности получили бы более качественную информацию. Некоторые заинтересованные стороны, похоже, будут настаивать на ретроспективном применении стандарта.

Арендатор вправе выбрать, каким образом применять стандарт...

Ретроспективно ко всем отчётным периодам

или

Одномоментно (как «большой взрыв») на дату первоначального применения

Затраты



Сопоставимость



8.3.2

МСФО (IFRS) 16.C10

Модифицированный подход ретроспективного применения – упрощения практического характера в отношении операционной аренды

При использовании модифицированного подхода ретроспективного применения стандарта к прежним договорам операционной аренды, арендатор вправе воспользоваться одним или несколькими из следующих упрощений практического характера по каждому договору аренды в отдельности:

- Применить одну ставку дисконтирования ко всем договорам аренды в портфеле, обладающим достаточно схожими характеристиками.
- В качестве альтернативы проведению проверки на предмет обесценения, оценить непосредственно перед датой первоначального применения, являются ли договоры аренды обременительными в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

- Отразить договоры аренды, по которым срок аренды заканчивается в пределах 12 месяцев после даты первоначального применения стандарта, как договоры краткосрочной аренды.
- Исключить первоначальные прямые затраты из оценки актива в форме права пользования на дату первоначального применения стандарта.
- Воспользоваться возможностью оценки прошлых событий с использованием более поздних знаний, например, при определении срока аренды, если договор содержит опцион на продление аренды или опцион на прекращение аренды.



Комментарий КПМГ – целый спектр возможных результатов при переходе

Процесс подготовки к первому применению МСФО (IFRS) 16 будет сопряжён с существенными затратами времени и средств для многих компаний. Компании должны будут собрать основные исходные данные по всем договорам аренды, в особенности по тем договорам, которые в настоящее время классифицируются как операционная аренда согласно МСФО (IAS) 17.

Совет по МСФО предусмотрел ряд упрощений практического характера, стремясь уменьшить затраты компаний, связанные с переходом на новый стандарт. Некоторые из этих упрощений являются предметом выбора учётной политики, другие применяются по классам базовых активов, а третьи могут быть использованы по каждому договору в отдельности. Некоторые компании окажутся перед трудным выбором из возможных их комбинаций и вариантов.

В сущности для большинства компаний обнаружится, что возможно получение нескольких разных результатов при переходе на новый стандарт. При решении вопроса о том, каким образом переходить на новый стандарт, компании могут не только стремиться к разумному соотношению между затратами и сопоставимостью показателей, но и в дополнение к этому провести детальное моделирование, чтобы понять, как мог бы выглядеть их вступительный баланс в каждом из возможных случаев.

МСФО (IFRS) 16.BC287

8.4

МСФО (IFRS) 16.C14

Варианты перехода для арендодателя

За исключением тех, что относятся к договорам субаренды и операциям продажи с обратной арендой (см. 8.5 и 8.6), арендодатель не осуществляет никаких корректировок при переходе на новый стандарт. Вместо этого арендодатель учитывает свои договоры аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16, начиная с даты перехода.

8.5

МСФО (IFRS) 16.C15

Учёт субаренды при переходе

На дату первоначального применения стандарта промежуточный арендодатель заново оценивает действующие договоры субаренды, которые согласно МСФО (IAS) 17 были классифицированы как операционная аренда, чтобы определить, как – согласно МСФО (IFRS) 16 – следует классифицировать каждый из договоров субаренды: как операционную или как финансовую аренду. Данная оценка проводится исходя из оставшихся сроков и условий, предусмотренных главным договором аренды и договором субаренды.

Применительно к договорам субаренды, классифицированным согласно МСФО (IAS) 17 как операционная аренда, но являющимся финансовой арендой согласно МСФО (IFRS) 16, арендодатель отражает такой договор субаренды как новый договор финансовой аренды, заключённый на дату первоначального применения стандарта.



Комментарий КПМГ – многие договоры субаренды могут быть реклассифицированы при переходе

Согласно МСФО (IFRS) 16, промежуточный арендодатель оценивает классификацию договора субаренды, исходя из актива в форме права пользования по главному договору аренды, а не базового актива. Соответственно, многие договоры субаренды, которые были классифицированы промежуточным арендодателем как операционная аренда в соответствии с МСФО (IAS) 17, будут согласно МСФО (IFRS) 16 классифицированы как договоры финансовой аренды.

8.6

МСФО (IFRS) 16.C16

Учёт операций продажи с обратной арендой при переходе

Продавец-арендатор не осуществляет повторную оценку операций продажи с обратной арендой, согласованных до даты первоначального применения, с целью выяснения того, имела ли место в соответствии с МСФО (IFRS) 15 продажа.

МСФО (IFRS) 16.C17

Применительно к операции продажи с обратной арендой, которая в соответствии с МСФО (IAS) 17 учитывалась как продажа и финансовая аренда, продавец-арендатор:

- учитывает договор обратной аренды точно так же, как и любой другой договор финансовой аренды, существующий на дату первоначального применения; и
- продолжает амортизировать прибыль от продажи на протяжении срока данной аренды.

МСФО (IFRS) 16.C18

Применительно к операции продажи с обратной арендой, которая в соответствии с МСФО (IAS) 17 учитывалась как продажа и операционная аренда, продавец-арендатор:

- учитывает договор обратной аренды точно так же, как и любой другой договор операционной аренды, существующий на дату первоначального применения; и

- корректирует стоимость актива в форме права пользования, который возник по договору обратной аренды, на сумму любых отложенных прибылей или убытков, признаваемых в отчёте о финансовом положении в отношении условий, не соответствующих рынку, непосредственно перед датой первоначального применения.



Комментарий КПМГ – освобождение для операций продажи с обратной арендой, предусмотренное переходными положениями

Переходные положения, касающиеся операций продажи с обратной арендой, согласуются с общими переходными положениями для всех договоров аренды. Соответственно, не требуется, чтобы продавец-арендатор ретроспективно учитывал компонент продажи, вследствие чего он учитывает договор обратной аренды таким же образом, как и другие договоры аренды, существующие на дату первоначального применения.

Продавец-арендатор не применяет подход частичного признания прибыли к тем операциям продажи с обратной арендой, которые были согласованы до даты первоначального применения. Принятие данного решения упростит переход для компаний, у которых на дату первоначального применения таких операций много.

9

Ваши дальнейшие
действия

Планирование действий, необходимых для внедрения нового стандарта, потребует немало вашего времени и внимания. Однако, возможно, имеет смысл задать себе несколько простых вопросов уже сейчас, просто чтобы понять масштаб стоящей перед вами задачи...

Аспект	Вопросы и комментарии	
Определе- ние аренды	Знаете ли вы, какие из ваших операций являются арендой или содержат компонент аренды?	☐
	Воспользуетесь ли вы возможностью оставить прежнюю оценку существующих договоров как договоров аренды при переходе на новый стандарт?	☐
	– Во многих случаях определение договора как договора аренды будет очевидным, и операция, являющаяся арендой сегодня, будет считаться арендой и в 2019 году. Однако определение понятия «аренда» претерпело значительные изменения, которые повлияют на многие стандартные операции – например, договоры на покупку электроэнергии и договоры транспортировки. – Существует ещё один важный вопрос, который необходимо будет решить при переходе – намерены ли вы затратить необходимые время и ресурсы на повторную оценку существующих операций и таким образом исключить ряд существующих сделок из сферы применения нового порядка учёта аренды, или же вы оставите в силу прежнюю оценку существующих соглашений и примените новое определение аренды только к новым соглашениям?	
Данные, касающиеся аренды	Имеется ли у вас база данных всех ваших договоров аренды?	☐
	В наличии ли у вас системы и процессы, необходимые для расчёта стоимости активов и обязательств по аренде?	☐
	Является ли раскрываемая вами информация о принятых на себя обязательствах по заключению договоров операционной аренды полной и точной? – Некоторые компании имеют базы данных, в которых отражаются все данные по договорам аренды, но это не повсеместная практика. Сейчас самое время приступить к анализу имеющихся у вас систем, чтобы оценить, смогут ли они обеспечить всю необходимую информацию для применения нового стандарта. – В пик сезона подготовки финансовой отчётности не всегда считается приоритетным примечание о принятых на себя обязательствах по заключению договоров операционной аренды. Во избежание неприятных сюрпризов при переходе на новый стандарт, именно сейчас стоит проверить, содержит ли это примечание информацию обо всех договорах аренды, которые вы в скором времени будете отражать в бухгалтерском балансе.	☐

Аспект	Вопросы и комментарии	
Ограничительные условия кредитных соглашений	Повлияет ли применение нового стандарта на выполнение вами ограничительных условий, предусмотренных кредитными и другими соглашениями? ☐ – Многие финансовые соглашения предусматривают ограничительные условия, выполнение которых оценивается на основе «замороженных ОПБУ» – т.е. изменение учётной политики никак не повлияет на оценку соблюдения ограничительных условий. Но это не во всех случаях так. – Принимая во внимание масштабы предстоящих изменений в сфере учёта – предусматривающих необходимость применения новых стандартов по финансовым инструментам, аренде и выручке в 2018–2019 годах, – сейчас самое подходящее время, чтобы перепроверить имеющиеся соглашения и выявить те ограничительные условия, которые вы, возможно, захотите пересмотреть по согласованию с контрагентами, до того как новые стандарты вступят в силу.	
Продажа с обратной арендой	Имеете ли вы представление о том, как новый стандарт повлияет на ваши операции продажи с обратной арендой? ☐ – Большинство компаний и пользователей осознают, что новый стандарт по учёту аренды ликвидирует продажу с обратной арендой как схему привлечения забалансового финансирования. – Однако операции продажи с обратной арендой могут быть возвращены в бухгалтерский баланс по-разному. – Если такая операция действительно представляет собой продажу согласно МСФО (IFRS) 15, то она отразится в бухгалтерском балансе таким же образом, как в настоящее время отражается операция продажи с обратной финансовой арендой – т.е. как обязательство, оцениваемое по первоначальной стоимости. – Если такая операция не является продажей, согласно определению продажи в МСФО (IFRS) 15, то она отразится в бухгалтерском балансе как полученное финансирование согласно МСФО (IFRS) 9, что может потребовать постоянной переоценки соответствующего обязательства по справедливой стоимости через прибыль или убыток.	

Аспект	Вопросы и комментарии	
Финансовые коэффициенты	Имеете ли вы представление о том, каким образом новый стандарт отразится на ваших финансовых коэффициентах, ключевых показателях результативности и т.д.?	☐
	Могут ли необязательные освобождения, такие как освобождения в отношении краткосрочной аренды и аренды объектов с низкой стоимостью, оказать существенное влияние на вашу финансовую отчётность?	☐
	– Большинство компаний и пользователей осознают, что новый стандарт приведёт к отражению в балансе большего количества договоров аренды, повышению коэффициента, отражающего соотношение заёмного и собственного капитала компании и т.д. – А как насчёт других эффектов? - Возможно, потребуется детальное моделирование, чтобы спрогнозировать последствия того, что общая сумма расхода по аренде будет больше в начале аренды после перехода от порядка учёта, предусмотренного для операционной аренды, к модели учёта, предусматривающей признание актива в форме права пользования. - Изменится конфигурация отчёта о прибыли или убытке, поскольку взамен расхода по операционной аренде будут отражаться амортизация актива в форме права пользования и процентный расход. - Будете ли вы пересматривать определение таких не предусмотренных ОПБУ показателей, как EBITDA, в свете новой модели учёта аренды? - Каким образом вы будете представлять переменные арендные платежи? - Знаете ли вы уже, как необязательные освобождения повлияют на ваши ключевые показатели результативности? Вы уже решили, какие из освобождений будете применять?	
Варианты перехода	Вы уже обдумали варианты перехода на новый стандарт?	☐
	– Новый стандарт предусматривает широкий выбор вариантов перехода с использованием множества освобождений практического характера. Одним из ключевых является вопрос о том, применять ли данный стандарт: - ретроспективно, что может потребовать дополнительных затрат и усилий, но в результате будет достигнута большая согласованность с данными в сравнительных периодах; или - одномоментно (как «большой взрыв») на дату первоначального применения, что потребует меньше информации за предыдущие периоды, но может тянуть за собой «хвост» неадекватных сравнительных данных ещё много лет.	

Приложение.

Сравнение с ОПБУ США

Ключевые аспекты нового стандарта в рамках МСФО и соответствующего стандарта в рамках ОПБУ США совпадают. Примечательно то, что обе версии предусматривают модель учёта, согласно которой арендатор отражает договоры аренды в бухгалтерском балансе. Однако между соответствующими стандартами МСФО и ОПБУ США имеется ряд различий, в том числе следующие:

Совпадают ли стандарты в рамках МСФО и ОПБУ США?



Определение аренды

Арендаторы обязаны отражать договоры аренды в балансе

Учёт у арендодателя



Модель учёта для арендатора

Детальные требования касательно оценки и перехода

Освобождение в отношении объектов с низкой стоимостью

Аспект	МСФО (IFRS) 16	Стандарт ОПБУ США
Модель учёта для арендатора	– Единая модель учёта аренды – Не требуется определять классификацию аренды – Все договоры аренды отражаются в бухгалтерском балансе: - арендатор признаёт актив в форме права пользования и обязательства по аренде; - договоры учитываются как покупка актива за счёт привлечённого финансирования	– Двойная модель учёта аренды – Классификация аренды определяется на основе критериев классификации, предусмотренных МСФО (IAS) 17. – Все договоры аренды отражаются в бухгалтерском балансе: - учитываются как покупка актива за счёт привлечённого финансирования; - для договоров операционной аренды, как правило, требуется равномерное признание общего арендного расхода
Модель учёта для арендодателя	– Требования к учёту у арендодателя в значительной степени были перенесены из действующих стандартов МСФО и ОПБУ США. Соответственно, между новыми требованиями к учёту у арендодателя в соответствии с МСФО и ОПБУ США существует ряд различий, являющихся отражением различий в прежних требованиях.	

Аспект	МСФО (IFRS) 16	Стандарт ОПБУ США
Модель учёта для арендодателя (продолжение)	– Отсутствует ограничение на признание прибыли от продажи на дату начала аренды применительно к договорам финансовой аренды	– Прибыль от продаж не признаётся на начало срока договоров аренды, соответствующих классификации в качестве финансовой аренды, только в случае привлечения третьих лиц, отличных от арендатора, даже если балансовая стоимость и справедливая стоимость базового актива различаются
	– Не применимо – в МСФО не прописан порядок учёта договоров аренды с частичным привлечением внешнего финансирования	– Существующие договоры аренды с частичным привлечением внешнего финансирования будут отражаться в прежнем порядке и исключаться из сферы применения нового стандарта
Договоры аренды между связанными сторонами	– Не предусмотрено специальных указаний по учёту арендных операций между связанными сторонами	– Договоры аренды между связанными сторонами учитываются исходя из предусмотренных договором условий, даже если они не отражают экономической сущности соответствующего соглашения – Раскрывается информация об операциях аренды между связанными сторонами
Упрощения практического характера и целевые освобождения	– Необязательное освобождение в отношении аренды объектов с низкой стоимостью – т.е. активов, стоимость которых, когда они новые, не превышает 5 000 долларов США – даже если суммарная величина таких договоров аренды является существенной	– Никакого освобождения в отношении аренды объектов с низкой стоимостью не предусмотрено

Аспект	МСФО (IFRS) 16	Стандарт ОПБУ США
Переменные арендные платежи	– Арендаторы повторно оценивают переменные арендные платежи, основанные на индексе или ставке, когда: - осуществляется переоценка арендных платежей по другим основаниям (например, повторная оценка вследствие изменения срока аренды); - имеет место предусмотренное договором изменение потоков денежных средств (т.е. когда корректировка суммы арендных платежей, основанных на индексе или ставке, происходит в соответствии с условиями договора аренды).	– Арендаторы повторно оценивают переменные арендные платежи, основанные на индексе или ставке, только когда имеет место переоценка арендных платежей по иным основаниям (например, повторная оценка вследствие изменения срока аренды)
Продажа с обратной арендой	– Не применимо	– Если обратная аренда является финансовой арендой, то продажа не признаётся
	– Прибыль от продажи (на рыночных условиях) ограничивается до величины остаточной доли участия в базовом активе	– Наличие опциона на обратную покупку не исключает признания продажи, если цена исполнения этого опциона равна справедливой стоимости на момент исполнения и базовой актив представляет собой легко доступное, не специализированное оборудование
	– Наличие действительного опциона на обратную покупку исключает признание продажи (вне зависимости от цены его исполнения)	– При определении классификации договора субаренды арендодатель по этому договору исходит из того, что в аренду предоставляется базовой актив

Аспект	МСФО (IFRS) 16	Стандарт ОПБУ США
Договоры субаренды	– При определении классификации договора субаренды арендодатель по этому договору исходит из того, что в аренду предоставляется актив в форме права пользования	– При определении классификации договора субаренды арендодатель по этому договору исходит из того, что в аренду предоставляется базовой актив
Ставка дисконтирования	– Не применимо: в рамках МСФО отсутствует понятие непубличных коммерческих предприятий	– Арендаторы, являющиеся непубличными коммерческими предприятиями, вправе выбрать такую учётную политику, чтобы использовать безрисковую ставку в качестве ставки дисконтирования
Дата вступления в силу	– Отчётные периоды, начинающиеся 1 января 2019 года или после этой даты – Досрочное применение допускается, если одновременно будет применяться МСФО (IFRS) 15	– Финансовые годовые периоды, начинающиеся после 15 декабря 2018 года – Досрочное применение разрешается даже до начала применения соответствующего стандарта по выручке в системе ОПБУ США
Представление, раскрытие информации и переход	– Существует ряд различий в требованиях к представлению, раскрытию информации и переходу. Они возникают в основном вследствие различий между моделями учёта для арендатора и расхождения в других требованиях МСФО и ОПБУ США, влияющих на учёт аренды – например, расхождение общих требований к раскрытию информации, применимых ко всем финансовым обязательствам.	

О настоящей публикации

Настоящая публикация подготовлена экспертной группой КПМГ по международным стандартам (входящей в состав организации KPMG IFRG Limited).

Содержание

Каждая из публикаций серии «Первый опыт применения» выпускается в связи с выходом нового стандарта или изменением требований действующих стандартов. В публикации обычно рассматриваются ключевые положения нового стандарта и выделяются те области, которые могут привести к изменению существующей практики.

В данном издании рассматриваются требования МСФО (IFRS) 16 «Аренда», опубликованного Советом по МСФО в январе 2016 года.

Текст данной публикации основан на положениях МСФО (IFRS) 16, а также некоторых других действующих стандартов, выпущенных по состоянию на 1 января 2016 года.

Для того чтобы оценить потенциальное влияние предложенных в стандарте подходов, предприятию нужно будет провести дополнительный анализ и интерпретировать требования стандарта в свете собственных фактов, обстоятельств и отдельных операций. Информация, содержащаяся в настоящей публикации, отражает результаты первоначальных наблюдений экспертной группы КПМГ по Международным стандартам, и результаты могут меняться.

Выражение благодарности

Мы выражаем благодарность всему авторскому коллективу данной публикации, включая: Альмудену Коссио Капдевилу, Сильви Лежер, Брайана О’Донован и Френка Рихтер, членам Экспертной группы КПМГ по международным стандартам. Нам бы также хотелось выразить благодарность за неоценимый вклад рецензентам Кимберу Бэскому и Рамону Жубелшу.

Мы также благодарим членов Международной экспертной группы КПМГ по вопросам аренды в рамках МСФО за их вклад в подготовку настоящего издания:

Archana Bhutani	Индия
Judit Boros	Венгрия
Una Curtis	Ирландия
Karine Dupre	Франция
Ramon Jubels	Бразилия
Wolfgang Laubach	Германия
Sylvie Leger	Канада
Andrew Marshall	Великобритания
Genevieve Naik	ЮАР
Brian O’Donovan	Великобритания
(заместитель руководителя)	
Julie Santoro	США
Mag Stewart	Канада
Kenny Tan	Сингапур
Beth Zhang	Китай

Актуальная информация для вас



Приглашаем вас посетить наш сайт kpmg.com/ifrs где представлена информация о последних изменениях в МСФО.

Независимо от того, насколько хорошо вы знакомы с МСФО, здесь вы всегда найдёте полезную информацию, включая представленные в доступной форме обзоры последних изменений и решений, касающихся МСФО, подробные разъяснения сложных требований и практический инструментарий, такой как иллюстративное раскрытие информации и контрольные перечни требований МСФО.

Материалы, которые помогут вам разобраться в требованиях МСФО сегодня...



МСФО: точка зрения КПМГ

Поможет вам применить МСФО к реальным сделкам и соглашениям.



Руководство по составлению финансовой отчётности

Примеры раскрытия информации в соответствии с МСФО и контрольные перечни требований МСФО.



Стандарты, вступившие в силу недавно



ОПБУ США

... и подготовиться к новым требованиям завтра.



Новости МСФО



Вестники МСФО



МСФО для банков



Требования
МСФО (IFRS) 15
для предприятий
различных
отраслей

Major new and forthcoming standards



Выручка



Финансовые
инструменты



Аренда



Договоры
страхования
(в процессе
разработки)

Поправки к действующим стандартам



Объединение
бизнеса
и консолидация



Представление
и раскрытие
информации

Для получения доступа к обширной библиотеке КПМГ, содержащей руководства и вспомогательные материалы по вопросам бухгалтерского учета, аудита и финансовой отчетности, можно подключиться к справочной интернет-системе КПМГ «Accounting Research Online». Данный интернет-сервис, доступный по подписке, может оказаться ценным подспорьем для всех, кто стремится быть в курсе последних событий в современных быстро меняющихся условиях. Вы можете зарегистрироваться уже сегодня по адресу aro.kpmg.com и пользоваться данной справочной системой бесплатно в течение 15-дневного пробного периода.



SlideShare

kpmg.com/ifrs
kpmg.ru

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2016 KPMG IFRG Limited, a UK company, limited by guarantee. All rights reserved.

© 2016 АО «КПМГ», компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации, член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International Cooperative ("KPMG International"), зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены.

KPMG, логотип KPMG и слоган "cutting through complexity" являются зарегистрированными товарными знаками ассоциации KPMG International.

Переведено с разрешения KPMG IFRG Limited.