

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

1. Введение
2. Определения
3. Учет у арендатора
4. Учет у арендодателя

1. Введение

В январе 2016 Совет по МСФО (IASB) выпустил новый стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда». МСФО (IFRS) 16 устанавливает принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде.

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» заменит:

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

Компания может купить или арендовать необходимые ей активы.

Преимущества аренды:

- 1. Отсутствие необходимости в единовременном привлечении значительных денежных средств на покупку.**
- 2. Может оказаться дешевле, чем финансирование покупки актива.**
- 3. Хотя актив, взятый в аренду, может никогда не стать собственностью арендатора, договоры аренды часто предусматривают возможность модернизации или замены актива.**

МСФО(IFRS) 16 применяется к годовым отчетным периодам, начиная с 1 января

2. Определения

Аренда – договор, согласно которому передается право контролировать использование актива в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Арендатор – сторона, которая получает право на пользование активом.

Арендодатель – сторона, которая предоставляет право пользования активом.

Актив в форме права пользования – актив, который представляет собой право арендатора использовать актив в течение срока аренды.

Базовый актив – актив, являющийся объектом аренды, право на использование которого было предоставлено арендатору арендодателем.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды – процентная ставка при которой приведенная стоимость арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равна справедливой стоимости арендуемого актива (включая первоначальные прямые затраты арендатора).

Валовая инвестиция в аренду – сумма:

- а) арендных платежей к получению арендодателем по договору финансовой аренды; и**
- б) негарантированной остаточной (ликвидационной) стоимости, причитающейся арендодателю.**

Чистая инвестиция в аренду– валовая инвестиция в аренду, дисконтированная с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды.

Финансовая аренда – аренда, в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.

Операционная аренда – аренда, в рамках которой не осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.

Краткосрочная аренда – договор аренды, по которому на дату начала аренды предусмотренный срок аренды составляет не более 12 месяцев. Договор аренды, который содержит опцион на покупку, не является краткосрочной арендой.

Субаренда – операция, в рамках которой базовый актив предоставляется в дальнейшую аренду арендатором («промежуточный арендодатель») третьей стороне, и при этом договор аренды («главный договор аренды») между главным арендодателем и арендатором остается в силе.

Арендные платежи – платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя в связи с правом пользования базовым активом в течение срока аренды, которые включают в себя следующее:

- 1. Фиксированные платежи – платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя за право пользования базовым активом в течение срока аренды, за исключением переменных арендных платежей.**
- 2. Переменные арендные платежи – часть платежей, осуществляемых арендатором в пользу арендодателя за право использовать базовый актив в течение срока аренды, которая варьируется в соответствии с изменениями фактов и обстоятельств, возникших после даты начала аренды, кроме течения времени.**
- 3. Необязательные арендные платежи – платежи, которые должны быть осуществлены арендатором в пользу арендодателя за право использовать базовый актив в течение периодов, в отношении которых действует опцион на продление или прекращение аренды и которые не включены в срок аренды:**
 - цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион;**
 - выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.**

Срок использования – общий период времени, в течение которого актив используется для выполнения договора с покупателем.

Гарантия остаточной (ликвидационной) стоимости – гарантия, предоставляемая арендодателю стороной, не связанной с арендодателем, в отношении того, что стоимость (или часть стоимости) базового актива в конце аренды составит как минимум указанную сумму.

Дата начала аренды – дата, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором.

Договор – соглашение между двумя или более сторонами, в результате которого возникают права и обязательства.

Срок экономического использования – либо период времени, в течение которого, как предполагается, возможно экономическое использование актива одним или более пользователями, либо количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от актива одним или более пользователями.

Дата вступления в силу модификации договора – дата, когда обе стороны соглашаются на модификацию договора аренды.

Справедливая стоимость – в целях применения требований настоящего стандарта, касающихся учета у арендодателя – сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку.

Стимулирующие платежи по аренде – платежи, осуществляемые арендодателем в пользу арендатора в связи с арендой, либо возмещение арендодателем затрат арендатора.

Дата начала арендных отношений – более ранняя из даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами на себя обязательств в отношении основных условий аренды.

Первоначальные прямые затраты – дополнительные затраты, обусловленные заключением договора аренды, которые не были бы понесены, если бы договор аренды не был заключен, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами, в связи с финансовой арендой.

3. Учет аренды у арендатора

Первоначальное признание

На дату начала аренды арендатор должен признать актив в форме права пользования, который представляет собой право на использование арендуемого (базового) актива и обязательство по аренде (обязательство производить арендные платежи в соответствии с договором аренды).

Дт Актив в форме права пользования
Кт Обязательство по аренде

Первоначальная оценка

Обязательство по аренде изначально оценивается по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на дату начала аренды. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор использует ставку, по которой он может привлечь дополнительные заемные средства.

На дату начала аренды актив в форме права пользования оценивается по себестоимости (первоначальной стоимости). Первоначальная стоимость актива в форме права пользования включает:

- величину первоначальной оценки обязательства по аренде (т. е. приведенную стоимость арендных платежей, которые еще не осуществлены на дату начала аренды); плюс**
- арендные платежи, уплаченные на дату начала аренды или до начала аренды за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде; плюс**
- первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; плюс**
- резерв на демонтаж арендуемого (базового) актива, на восстановление участка, на котором актив располагается.**

АКТИВЫ

Актив в форме
права
пользования

Обязательство по
аренде
(ДиСС арендных
платежей)



Арендные платежи,
уплаченные на дату
начала аренды или до
этой даты



Первоначальные
прямые затраты



Резерв на демонтаж
арендуемого актива

Обязательства

Обязательство
по
финансовой
аренде

Резерв на
демонтаж
арендуемого
актива

ДиСС арендных платежей

Учет у арендатора (модель, арендные платежи в конце периода)

		ОПУ	ОФП	ОФП	ОПУ			ОПУ
Периоды	Первоначальная стоимость	Амортизация	Остаточная стоимость	Об-во по аренде	Коммунальные расходы	Платеж по фин аренде всего	Погашение обязательства по аренде	Процентные расходы, 10%
1	30 000	6 000	24 000	30 000	1 505	7 914	4 914	3 000
2	30 000	6 000	18 000	25 086	1 505	7 914	5 405	2509
3	30 000	6 000	12 000	19 681	1 505	7 914	5 946	1 968
4	30 000	6 000	6 000	13 735	1 505	7 914	6 541	1 373
5	30 000	6 000	0	7 194	1 505	7 914	7 195	719
		30 000			7 525	39 569	30 000	9 569

Последующий учет

Д Расход по амортизации

Кт Амортизация актив в форме права пользования

Обязательство по аренде:

(a) увеличивается на сумму начисленных процентов

Дт Процентные расходы

Кт Обязательство по аренде

(b) уменьшается на сумму осуществленных арендных платежей.

Дт Обязательство по аренде

Кт Денежные средства (арендный платеж)

Представление и раскрытие информации у арендатора

Отчет о финансовом положении

Активы в форме права пользования должны быть представлены отдельно от прочих активов в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях.

Актив в форме права пользования, классифицируемый как инвестиционная недвижимость, должен быть отражен в составе любой другой инвестиционной собственности.

Обязательство по аренде должно быть представлено отдельно от прочих обязательств в отчете о финансовом положении или примечаниях, при этом краткосрочное и долгосрочное обязательство должно быть представлено отдельно (в соответствии с МСФО (IAS) 1).

Отчет о прибыли и убытке

Расходы на амортизацию актива в форме права пользования и арендные платежи по краткосрочной аренде относятся на счет прибылей или убытков.

Расходы по процентам, относящимся к активу в форме права пользования, отражаются как финансовые затраты.

Широкие требования к **раскрытию информации** позволяют оценить, как аренда влияет на финансовые показатели, финансовое положение и денежные потоки.

Следующая информация подлежит раскрытию:

- амортизация активов в форме права пользования;
- расход по процентам по обязательствам по аренде;
- расходы, относящиеся к краткосрочной аренде и к аренде активов с низкой стоимостью;
- прибыли или убытки, обусловленные операциями продажи с обратной арендой

4. Учет аренды у арендодателя

Учет аренды у арендодателя зависит от классификации аренды.

Арендодатель должен классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве операционной аренды или финансовой аренды.

Аренда классифицируется как **финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.**

Аренда классифицируется как **операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.**

Признаки, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как финансовой:

- (a) арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного
- (b) у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
- (c) прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки ликвидационной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи арендуемого актива в конце срока аренды)

В отношении финансовой аренды арендодатель признает в своем отчете о финансовом положении дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду. Чистая инвестиция в аренду – это сумма

- (а) дисконтированной стоимости арендных платежей к получению и**
- (б) дисконтированной стоимости негарантированной остаточной (ликвидационной) стоимости, причитающейся арендодателю.**

Первоначальная оценка арендных платежей, включенных в чистую инвестицию в аренду

Арендные платежи, которые включаются в оценку чистой инвестиции в аренду на дату начала аренды, включают платежи, причитающиеся арендодателю по договору аренды, которые еще не получены на дату начала аренды и состоят из следующих компонентов:

- 1) фиксированные платежи к получению (включая «по существу фиксированные платежи») за вычетом любых стимулирующих платежей к уплате;
- 2) переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки. Для расчета чистой инвестиции в аренду переменные платежи оцениваются с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;
- 3) суммы к уплате в связи с гарантиями арендатора в отношении остаточной (ликвидационной) стоимости. Остаточная (ликвидационная) стоимость может быть, гарантирована арендатором, стороной, связанной с арендатором, или третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязанности по гарантии;
- 4) выкупная стоимость (цена исполнения опциона на покупку), если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор приобретет арендуемый актив в конце срока аренды (исполнит опцион на покупку);
и
- 5) штраф за прекращение аренды (если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор прекратит аренду).

Учет у арендодателя (модель платежи в конце

	ОФП		ОПУ	
Периоды	Дебиторская задолженность/ Чистая инвестиция в аренду	Платеж по финансовой аренде	Финансов ые доходы	Уменьшение чистой инвестиции в аренду
1	30 000	7 914	3 000	4 914
2	25 086	7 914	2 509	5 405
3	19 681	7 914	1 968	5 946
4	13 735	7 914	1 373	6 541
5	7 194	7 914	719	7 195
		39 570	9 570	30 000

Раскрытие информации для арендатора

Раскрытие информации должно обеспечивать пользователям финансовой отчетности понимание характера арендной деятельности и ее влияния на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки арендодателя.

Информация, которая подлежит раскрытию:

- прибыль или убыток от продажи актива по договору финансовой аренды;**
- финансовый доход от финансовой аренды;**
- анализ по срокам погашения лизинговых платежей, подлежащих получению;**
- доход от операционной аренды;**
- количественную и качественную информацию, обеспечивающую пользователям понимание арендной деятельности.**