

МСФО 16 - новый стандарт по учету аренды

Влияние на сектор недвижимости

Консультационные услуги в области финансовой отчетности



Новый стандарт по учету аренды **МСФО (IFRS) 16 «Аренда»** внесет кардинальные изменения в бухгалтерский учет операций аренды и может оказать значительное воздействие на бизнес. Почти все операции аренды будут признаваться в бухгалтерском балансе путем отражения актива, представляющего собой право на использование, и финансового обязательства. Амортизация актива, представляющего собой право на использование, и накопление процентов по финансовому обязательству, по всей вероятности, приведут к увеличению сумм расходов, отражаемых в составе прибыли или убытков в течение первых лет аренды.

Все это повлияет на ключевые учетные показатели, в связи с чем потребуются четко и ясно объяснить заинтересованным лицам, что этот результат обусловлен воздействием произошедших изменений.

Почему новый стандарт важен для сектора недвижимости

В операциях аренды большинство организаций сектора недвижимости будут выступать в качестве арендодателей. Появление нового стандарта практически не изменило порядок учета для арендодателей, но окажет существенное влияние на клиентскую базу отрасли, то есть на арендаторов. Например, одним из секторов, на которые новый стандарт окажет наиболее заметное влияние, скорее всего, будет сектор розничной торговли, так как в нем высок объем арендованных помещений, используемых для размещения магазинов. В Глобальном исследовании PwC по вопросам капитализации аренды, результаты которого были опубликованы в феврале 2016 года, отмечается, что у магазинов розничной торговли медианное значение показателя

задолженности увеличится на 98 % (в связи с признанием обязательств по аренде), а медианное значение показателя EBITDA возрастет на 41 % (в связи с исключением всех затрат по аренде).

В более широком контексте аренда недвижимости для розничной торговли и аренда коммерческой недвижимости могут иметь ряд общих характеристик, таких как возможность продления аренды и переменные арендные платежи.

Исторически арендаторы учитывали такую аренду как операционную аренду, отражая арендные платежи как операционные расходы линейным методом, без сколько-нибудь значительного их воздействия на бухгалтерский баланс.

Новый стандарт по учету аренды окажет влияние не только на бухгалтерский баланс арендаторов, но и на операционные расходы, которые теперь должны подразделяться на операционные и финансовые расходы. С точки зрения арендодателя, важно понимать воздействие всех этих изменений на арендаторов, так как они могут повлиять на поведение

участников рынка, которые начнут отдавать предпочтение краткосрочной аренде или аренде с более гибкими условиями, предусматривающими разные виды условных платежей, чтобы снизить сумму, признаваемую как обязательство по аренде.

Ключевые вопросы для отрасли и ее клиентов



Все ли элементы метода учета арендодателя остаются неизменными?

Ответ: Руководство по признанию и оценке для арендодателей остается практически без изменений. Однако появились расширенные требования к раскрытию информации для арендодателей, такие как требование к раскрытию стратегии управления

рисками организации в отношении прав, сохраненных по активам, являющимся предметом аренды.



Какие виды соглашений могут отвечать новому определению аренды?

Ответ: Большинство договоров на аренду недвижимости для розничной торговли и аренду коммерческой недвижимости, по-видимому, будут отвечать определению аренды. Такие договоры будут соответствовать критериям аренды, так как в них присутствует право контроля над активом и получение экономических выгод от его использования.

В секторе розничной торговли могут существовать соглашения, по которым право на использование

актива не вполне четко определено, а арендатор может не получать в полной мере экономические выгоды от актива. Именно это имеет место в ситуациях, когда помещения, выделенные организации, не вполне четко определены и (или) владелец магазина имеет право заменить помещения, оказывающие существенное влияние на экономические доходы клиента. Такие соглашения могут не отвечать определению аренды и поэтому будут рассматриваться как услуга.



Что может повлиять на идентификацию и оценку «права контроля над использованием» актива?

Ответ: Присутствие в договоре на аренду недвижимости права неограниченного использования выделенного помещения, включая контроль арендатора над его планировкой, физическим доступом в эти помещения и его использованием, указывает на наличие у арендатора общего права контроля над использованием актива. Положения договора о ремонте помещения, согласно которым арендатор обязан вернуть объект недвижимости в том состоянии, в котором он находился на дату начала арендных отношений, и положения о переменной арендной плате, по всей вероятности, не будут оказывать влияние на оценку наличия в соглашении признаков договора аренды, так как они не ограничивают использование актива.

Обычно организация, осуществляющая операции с недвижимостью, может заменить

помещение арендатора только в очень редких случаях, таких как необходимость проведения крупных ремонтных работ. Если организация, занимающаяся операциями с недвижимостью, обязана предоставить альтернативное помещение аналогичного уровня и покрыть затраты на переезд, то такая замена не изменит результаты оценки наличия в соглашении признаков договора аренды. Большинство экономических выгод, связанных с использованием помещений, будут по-прежнему поступать арендатору.

Участие организации, осуществляющей операции с недвижимостью, в техническом обслуживании, уборке, охране (что часто имеет место в торговых центрах) также обычно не будет оказывать влияния на право контроля над активом.



Что может оказать влияние на обязательства по аренде, которые признают арендаторы?

Ответ: Обязательства по аренде должны признаваться по приведенной стоимости с учетом фиксированных платежей и некоторых других платежей, в отношении которых у арендатора имеется разумная уверенность в том, что они будут осуществлены. К ним относятся в том числе гарантии ликвидационной стоимости, цена исполнения опционов на покупку арендуемого актива или прекращения аренды, а также переменные платежи, зависящие от какого-либо индекса или ставки (включая ставки аренды, основанные на анализе рыночных ставок).

Другие виды переменных платежей не включаются в обязательства. Это может привести к возникновению условной арендной платы, которая

основывается на исключении продаж из обязательства по аренде и учитывается в периоде, когда фактически произошли продажи.

Потенциально важный элемент, который необходимо учитывать арендаторам, – это возможность возобновления аренды, на которые установлена рыночная цена, но в отношении исполнения которых имеется разумная уверенность или в связи с которыми у арендатора имеется значительный экономический стимул для возобновления аренды (например, флагманские магазины на центральных торговых улицах). В таких случаях может оказаться необходимым включать платежи в течение срока продленной аренды в расчет обязательства по аренде.



Краткая информация о новом стандарте

Когда стандарт вступает в силу?

Новый стандарт по учету аренды вступает в силу в 2019 году и распространяется на уже действующие договоры аренды (для них предусмотрены некоторые упрощения в период перехода).

Какова сфера применения нового стандарта?

Стандарт применяется ко всем договорам аренды, за исключением прав на геологоразведку невозобновляемых ресурсов; прав, предусмотренных лицензионными соглашениями; аренды биологических активов и концессионных соглашений о предоставлении услуг.

Для арендодателей из сферы применения МСФО (IFRS) 16 исключаются предоставленные лицензии на интеллектуальную собственность, а арендаторы не обязаны применять МСФО (IFRS) 16 к некоторым правам, принадлежащим им в соответствии с лицензионными соглашениями.

Предусмотрены ли освобождения?

Предоставляется освобождение в отношении признания и оценки краткосрочной аренды и аренды малоценных активов в рамках выбора учетной политики. Однако такое освобождение предоставляется только арендаторам.

Каково определение аренды?

Аренда – это договор (или часть договора), предоставляющий право на использование актива в течение определенного периода времени в обмен на возмещение.

Договор содержит соглашение об аренде, если его исполнение зависит от идентифицированного актива и он закрепляет право контроля над использованием идентифицированного актива в течение периода использования.

Каждый компонент аренды необходимо идентифицировать и учитывать отдельно.

Что означает «идентифицированный актив»?

Актив может быть идентифицирован явно или неявно. Договор не зависит от идентифицированного актива, если у поставщика имеется реальное право на замену актива.

Что означает «право контроля над использованием» актива?

Организация имеет право контролировать использование идентифицированного актива, если она имеет право получать практически все экономические выгоды от использования этого актива и право определять использование этого актива, то есть решать, как и для какой цели он будет использован.

В каких случаях соглашение распадается на отдельные компоненты аренды?

Право на использование актива является отдельным компонентом аренды, если арендатор может получить выгоду от этого актива отдельно (или в совокупности с другими доступными ресурсами), а актив не зависит от другого базового актива в договоре и не находится в тесной связи с ними.

Что признается в бухгалтерском балансе?

Арендаторы будут признавать практически все договоры аренды в бухгалтерском балансе (как «актив, представляющий собой право на использование», и как «обязательство по аренде»).

Для арендодателей сохранится разграничение между финансовой арендой (в отношении которой признается дебиторская задолженность по аренде) и операционной арендой (в отношении которой сохраняется признание базового актива).

Как происходит первоначальная оценка аренды арендаторами?

Арендатор признает:

- обязательство по аренде по приведенной стоимости будущих арендных платежей;
- актив, представляющий собой право на использование, в равной сумме плюс первоначальные прямые затраты и затраты на восстановление.

Что признает арендатор в составе прибыли или убытка?

Арендатор будет признавать:

- проценты по обязательству по аренде;
- амортизацию актива, представляющего собой право на использование.

Переменные арендные платежи, не включенные в обязательство по аренде, признаются в том периоде, в котором возникло это обязательство.

Влияет ли новый стандарт на метод учета арендодателя?

МСФО (IFRS) 16 не вносит существенных изменений в метод учета арендодателя.

Отдел консультационных услуг в области финансовой отчетности Группа по переходу на МСФО (IFRS) 16



Ильяс Жумамбаев

Директор

Тел: +7 701 212 01 53

ilyas.jumambaev@kz.pwc.com



Адил Амерханов

Старший Менеджер

Тел: +7 (727) 330 32 01 вн. 3707

a.amerkhanov@kz.pwc.com