

## МСФО (IFRS) 16 «Аренда» Краткий обзор



## Введение

МСФО (IFRS) 16 (далее — Стандарт) является результатом реализации проекта, инициированного Советом по МСФО (СМСФО) совместно с американским национальным разработчиком стандартов — Советом по стандартам финансового учета США (ССФУ). Цель данного Стандарта — разрешение вопросов пользователей финансовой отчетности в отношении ее ограниченной сопоставимости, возникающей из-за разницы в методах учета операционной и финансовой аренды, а также ограниченности представленной информации об операционной аренде и подверженности организаций рискам, связанным с договорами аренды.

Для урегулирования данных вопросов оба Совета приняли решение о разработке нового подхода к порядку учета аренды со стороны арендатора, согласно которому арендатор признает активы и обязательства в отношении прав и обязанностей, возникающих из договоров аренды (с ограниченным числом исключений), а также о расширении требований к раскрытию информации об аренде.

### *Комментарий*

Первоначальная цель проекта заключалась в разработке конвергированного стандарта по МСФО и ОПБУ США. Однако Совет по МСФО и Совет по СФУ пришли к разным выводам по ряду вопросов, включая признание и представление расходов арендаторами. В связи с этим стандарт ССФУ по аренде, опубликованный в феврале 2016 года, отличается от МСФО (IFRS) 16 в ряде аспектов.

## Сфера действия

Новый Стандарт по аренде распространяется на все ее виды, включая аренду права использования активов по договорам субаренды, за исключением определенных соглашений, учитываемых в соответствии с другими стандартами, а именно:

- договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- соглашений, на которые распространяется действие КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»;
- для арендодателей — лицензий на интеллектуальную собственность, на которые распространяется действие МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»;
- для арендаторов — договоров аренды биологических активов, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», а также права по лицензионным соглашениям на такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи,

пьесы, рукописи, патенты и авторские права, на которые распространяется действие МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Арендаторы могут, но не обязаны применять МСФО (IFRS) 16 в отношении аренды иных нематериальных активов.

### **Краткосрочная аренда и аренда активов с низкой стоимостью**

В ответ на комментарии относительно затрат на применение требований нового Стандарта Совет по МСФО принял решение об освобождении от выполнения таких требований в отношении признания аренды, которое заключается в возможности учета краткосрочной аренды и аренды активов с низкой стоимостью путем признания расходов на протяжении срока аренды, как правило, на равномерной основе (таким образом, учет аналогичен текущему учету операционной аренды).

Краткосрочная аренда определяется как аренда, которая не предусматривает права покупки арендуемого актива, и срок которой составляет 12 месяцев и менее на начало срока аренды. Арендаторы должны либо применять, либо не применять исключение в отношении краткосрочной аренды последовательно в отношении каждого класса активов, являющихся предметом аренды.

#### **Срок аренды**

Срок аренды определяется как не подлежащий досрочному прекращению период аренды, включая:

- а) периоды, на которые распространяется право продления аренды в случае, если у арендатора существует обоснованная уверенность в том, что данное право будет реализовано;
- б) периоды, на которые распространяется право расторжения договора аренды в случае, если у арендатора существует обоснованная уверенность в том, что данное право не будет реализовано.

Организации необходимо пересмотреть срок аренды, если ее период, не подлежащий досрочному прекращению, был изменен.

С другой стороны, исключение из общих требований в отношении аренды активов с низкой стоимостью может быть применено к каждому отдельному активу.

### **Комментарий**

Исключение из требований в отношении активов с низкой стоимостью является нетипичным в связи с тем, что применяется в абсолютном выражении и не связано с размером отчитывающейся организации (т. е. не является оценкой существенности аренды). В Стандарте не содержится указаний о том, какая стоимость является низкой для данных целей, однако указано, что оценка должна быть выполнена на основе стоимости нового актива (даже если арендуется актив, ранее находившийся в эксплуатации), а в разделе «Основания для выводов» указано, что в ходе принятия решения о предоставлении исключения Совет по МСФО подразумевал аренду новых активов, являющихся предметом договора аренды, в размере 5 тыс. долларов США и менее. Следует также отметить, что исключение из требований для активов с низкой стоимостью применяется только к арендуемым активам, которые мало зависят от иных активов или мало связаны с ними.

### **Определение аренды**

Стандарт проводит разграничение между договором аренды и договором на оказание услуг на основе того, может ли клиент контролировать арендуемый актив.

Соглашение в целом или отдельные его элементы являются договором аренды, если соглашение предоставляет клиенту право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода времени за вознаграждение. Считается, что контроль перешел к клиенту, если клиент:

(а) имеет право получать практически все экономические выгоды от использования идентифицированного актива; и (б) имеет право управлять использованием данного актива.

Организация должна определить, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды на дату начала арендных отношений и выполнять повторный анализ того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды, только в случае изменения условий и сроков соглашения. Дата начала арендных отношений — это наиболее ранняя из следующих дат: даты заключения договора аренды или даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий и сроков аренды.

## Комментарий

Определение основано на понятии контроля, поскольку Совет по МСФО решил, что для осуществления контроля над активом клиент должен не только иметь право на получение практически всех экономических выгод от его эксплуатации в течение периода использования (элемент «выгоды»), но также способность управлять использованием данного актива (элемент «полномочия»). Данное руководство соответствует концепции контроля в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами», а также предложениям Совета по МСФО в отношении определения контроля в проекте документа «Концептуальные основы финансовой отчетности». Стандарт содержит подробные указания для определения того, были ли соблюдены данные условия. Предполагается, что в некоторых случаях потребуются применение суждения при проведении данной оценки. Сводная информация по подробным указаниям представлена ниже:

Понятие	Определение	Наблюдение
Использование идентифицированного актива	Обычно актив является идентифицированным, если он в явной форме определен в соглашении или в неявной форме определен в момент предоставления его в пользование клиента. Однако в случае если поставщик наделен реальными правами замены актива в течение периода использования, то актив не считается идентифицированным.	Данное требование аналогично указаниям, предусмотренным в КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды». У организации нет необходимости идентифицировать определенный актив (например, определять конкретный серийный номер). Вместо этого организация должна определить, необходим ли идентифицированный актив для исполнения договора.  Одной из областей, в которой необходимо вынесение существенного суждения, является разграничение договоров аренды и соглашений о предоставлении емкости. Стандарт разъясняет, что часть емкости актива является идентифицированным активом в случае, если она отделима физически (например, этаж здания). С целью разъяснения данного понятия в Стандарте приведены примеры двух соглашений: соглашение на исключительное использование определенного оптоволокну более крупного кабеля, применяющегося для передачи данных, и соглашение на использование аналогичной части емкости кабеля в целом, в итоге сделан вывод о том, что первое соглашение, в отличие от второго, содержит право на использование идентифицированного актива.
Реальное право на замену	Право поставщика на замену актива является реальным только в том случае,	Совет по МСФО принял решение о включении данного требования, так как пришел к выводу о том, что если поставщик имеет реальное право

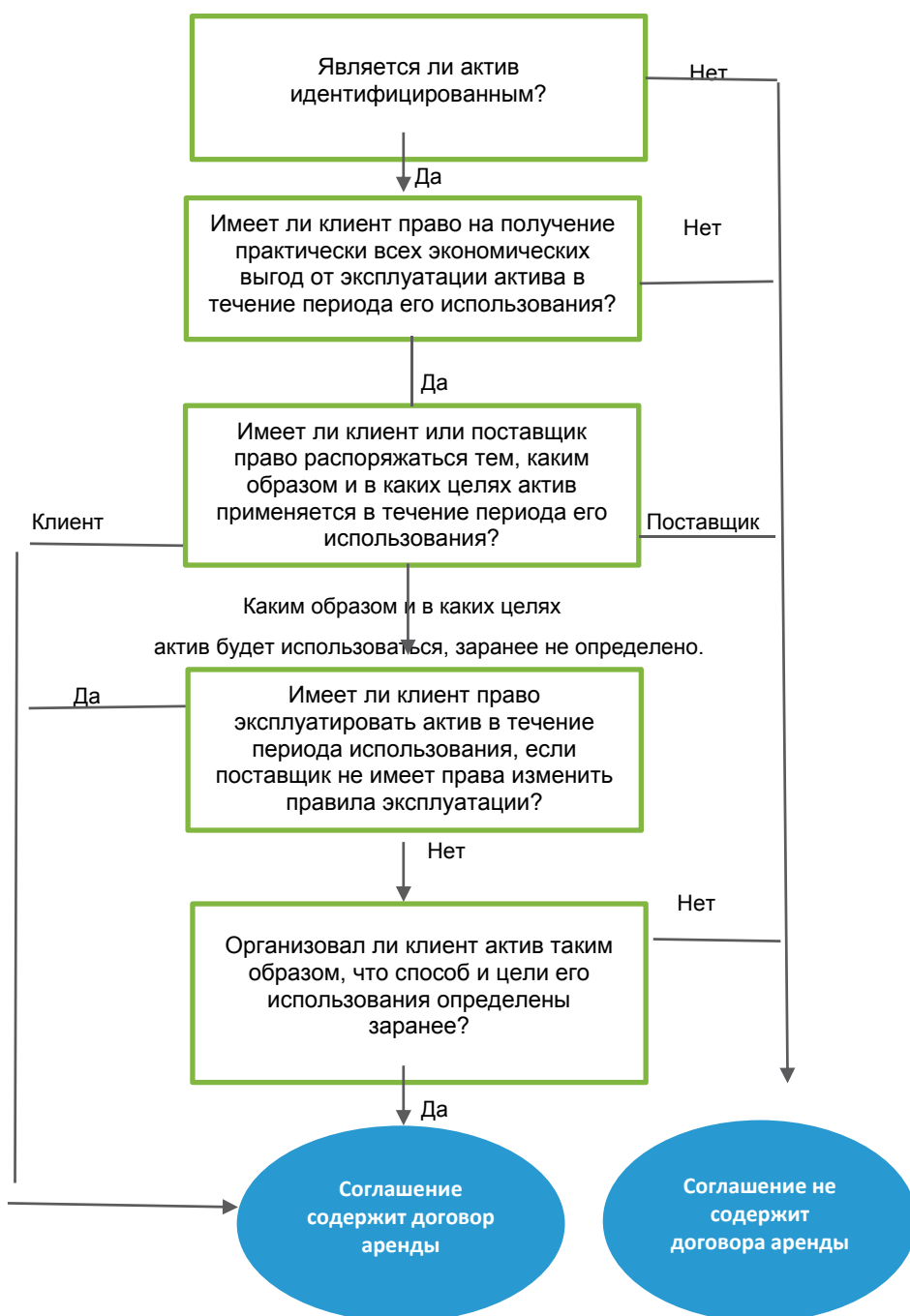
	<p>если соблюдены оба следующих условия: (а) поставщик имеет практическую возможность заменить актив на аналогичный в течение периода использования; (b) поставщик получит экономическую выгоду от реализации своего права на замену актива.</p>	<p>на замену актива в течение периода эксплуатации, то использование актива контролирует поставщик, а не клиент.</p> <p>Понятие экономической выгоды от права на замену разъясняется на примере соглашения на использование определенного типа вагонов для перевозки товаров. Согласно данному примеру считается, что поставщик получает выгоду от реализации своего права на замену, так как данное право позволяет использовать парк имеющегося подвижного состава наиболее эффективным способом.</p>
<p>Право на получение экономических выгод от использования идентифицированного актива</p>	<p>Для того, чтобы контролировать использование идентифицированного актива, клиент должен иметь право получать практически все экономические выгоды от использования актива в течение периода его эксплуатации. Экономические выгоды от использования актива включают основную продукцию и побочные продукты, а также иные экономические выгоды от использования актива, которые могут быть получены от осуществления коммерческой операции с третьей стороной.</p>	<p>Данная оценка выполняется в рамках сферы действия соглашения. Например, при аренде автотранспорта с ограничением пробега данное ограничение является сферой действия договора, и клиент оценивает полученные экономические выгоды с учетом данного ограничения.</p>
<p>Право распоряжаться использованием идентифицированного актива</p>	<p>Клиент имеет право распоряжаться использованием идентифицированного актива в течение периода его использования, только если выполнено хотя бы одно из следующих условий:</p> <p>(а) клиент имеет право распоряжаться тем, каким образом и в каких целях актив</p>	<p>Правами на принятие решений, которые необходимо учитывать, являются права, оказывающие влияние на экономические выгоды, полученные от использования актива. Некоторыми примерами прав клиентов, соответствующих определению, являются: (i) права на изменение типа продукции, производимой активом; (ii) права на изменение времени производства продукции; (iii) права на изменение места производства продукции. С другой стороны, права, связанные только с эксплуатацией и</p>

	<p>используется в течение периода его эксплуатации;</p> <p>(b) соответствующие решения о том, каким образом и в каких целях используется актив, приняты заранее, и: (i) клиент имеет право эксплуатировать актив в течение периода использования; или (ii) клиент организовал актив таким образом, что способ и цели его использования определены заранее.</p>	<p>содержанием актива, сами по себе не предоставляют прав на распоряжение тем, каким образом и в каких целях используется актив. Понятие «управление использованием посредством организации актива» разъясняется на примере соглашения на приобретение всей энергии, производимой солнечной электростанцией, в отношении которого делается вывод о том, что хотя клиент не принимает решений в течение срока эксплуатации электростанции, он имеет право на управление ее использованием, так как организовал актив до того, как он был создан.</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## Комментарий

Стандарт не дает определения понятия «услуга», тем не менее в разделе «Основания для выводов» представлены некоторые соображения Совета по МСФО в отношении различий между арендой и услугами. Например, в Стандарте указано, что аренда создает права и обязанности, отличающиеся от прав и обязанностей, вытекающих из договоров на оказание услуг. Это связано с тем, что арендатор получает и контролирует актив, представляющий собой право на использование, в течение периода предоставления актива, являющегося предметом договора аренды, в пользование арендатору. С другой стороны, по договору на оказание услуг клиент не получает актива, который он контролирует на дату начала действия договора.

С целью содействия организации в определении того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды, в Стандарте представлена следующая таблица:





## Учет аренды в финансовой отчетности арендаторов

### Признание

На дату начала аренды арендатор признает актив, представляющий собой право использования, и обязательство по его аренде. Дата начала аренды определена в Стандарте как дата, на которую арендодатель предоставляет арендатору актив, являющийся предметом договора аренды, в пользование.

### Комментарий

Совет по МСФО принял решение о включении требования о единой модели учета аренды, при которой аренда будет признана в отчете о финансовом положении (в случае отсутствия исключений из сферы действия МСФО (IFRS) 16). Совет по МСФО также принял решение о том, что предоставленное арендатору право на использование актива, являющегося предметом договора аренды, не противоречит определению актива по следующим причинам:

(i) арендатор контролирует право на использование актива, являющегося предметом договора аренды, в течение срока аренды; (ii) арендатор имеет возможность определить, как использовать актив, являющийся предметом договора аренды, и таким образом определить, как он будет получать будущие экономические выгоды от данного права использования; и (iii) право контролировать и использовать актив существует даже тогда, когда право арендатора на использование актива предусматривает ограничения на его использование; а контроль арендатором права использования возникает из прошлых событий — не только обязательств по договору аренды, но и из предоставления актива, являющегося предметом договора аренды, в пользование арендатору в течение периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению.

### Оценка

#### Актив, представляющий собой право использования

Арендатор должен включить следующие статьи в затраты, связанные с активом, представляющим собой право использования:

- сумму первоначальной оценки обязательства по аренде (см. ниже);
- арендные платежи арендодателю, произведенные на дату начала аренды или до нее, за вычетом стимулов для заключения договора аренды;
- первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором;
- оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и выбытии актива, восстановлении участка, на котором он был расположен, или восстановлении актива, являющегося предметом договора аренды, до состояния, предусмотренного условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства материальных запасов. Арендатор принимает на себя обязательство в отношении данных затрат либо на дату начала аренды, либо в результате использования актива, являющегося предметом договора аренды, в течение определенного периода времени.

После первоначального признания организация проводит оценку актива, представляющего собой право использования, применяя модель учета по себестоимости или модель учета по переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (таким образом, организация признает амортизацию и расходы по обесценению в прибыли и убытках, а также переоценку в прочем совокупном доходе, если применяется соответствующая модель). При этом, по данному Стандарту, оценка актива, связанного с правом использования арендуемой инвестиционной недвижимостью, должна выполняться по справедливой стоимости, если организация использует модель учета по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» в отношении других объектов инвестиционной недвижимости.

Как указано ниже, актив, представляющий собой право использования, корректируется в результате определенных изменений обязательства по аренде после даты начала аренды.

### **Обязательство по аренде**

Организация проводит оценку обязательства по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, дисконтированных с использованием ставки, заложенной в договоре аренды, если данная ставка может быть легко определена. Если организация не может легко определить ставку, заложенную в договоре аренды, то арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

#### ***Комментарий***

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется в Стандарте как ставка, при использовании которой на дату начала аренды агрегированная приведенная стоимость арендных платежей и остаточной стоимости актива на конец срока аренды становится равна сумме справедливой стоимости актива, являющегося предметом договора аренды, и первоначальных прямых затрат арендодателя. Совет по МСФО указывает, что процентная ставка, заложенная в договоре аренды, во многих случаях может быть аналогична ставке привлечения дополнительных заемных средств арендатором. Это связано с тем, что обе ставки учитывают кредитное положение арендатора, срок аренды, характер и качество предоставленного обеспечения и экономическую среду, в которой осуществляется операция.

Арендные платежи должны содержать:

- фиксированные платежи (включая платежи, фиксированные по сути), за вычетом стимулов при заключении договора аренды, подлежащие получению от арендодателя;

#### ***Комментарий***

Арендные платежи должны включать фиксированные платежи независимо от формы, в которой они были описаны в договоре. По данной причине Совет по МСФО ввел понятие «платежи, фиксированные по сути», включающее в себя платежи, которые, в соответствии с соглашением, являются нефиксированными, но в любом случае неизбежными.

- переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки (например, индекса потребительских цен или базовой процентной ставки), с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;

### **Комментарий**

Аренда может включать переменные платежи, зависящие от будущей деятельности. Согласно Стандарту переменные арендные платежи, не связанные с индексом или ставкой, будут признаны в отчете о прибыли и убытках в том периоде, в котором они были понесены. Совет по МСФО принял решение об исключении данных переменных платежей из первоначальной оценки обязательства по аренде, в первую очередь, исходя из соображений соотношения затрат и выгод. Нет определенного вывода о том, удовлетворяют ли переменные платежи, связанные с будущими результатами деятельности, определению обязательства.

- суммы, подлежащие выплате арендатором в отношении гарантированной ликвидационной стоимости;
- цена исполнения опциона на покупку, если существует обоснованная уверенность в исполнении данного опциона арендатором;
- выплаты штрафов за расторжение договора аренды, если срок аренды определен с учетом того, что арендатор реализует опцион на расторжение договора аренды.

После первоначального признания арендатор увеличивает обязательства по аренде на начисленные проценты (признанные в отчете о прибыли и убытках), уменьшает на сумму арендных платежей и переоценивает балансовую стоимость для отражения переоценки, изменения условий аренды или пересмотра платежей, фиксированных по сути.

### **Комментарий**

Различный учет права на пользование актива (амортизация обычно признается равномерно) и обязательств по аренде (процент рассчитывается с использованием метода постоянной нормы доходности) приводит к самому, вероятно, значительному влиянию применения нового Стандарта на чистую прибыль арендатора, поскольку общие расходы будут выше в начале периода аренды (в связи с более высокими процентными расходами в начале периода аренды), в то время как в соответствии с МСФО (IAS) 17 затраты на операционную аренду обычно признаются равномерно в течение срока аренды.

## **Переоценка обязательства по аренде**

Арендатор должен выполнить переоценку обязательств по аренде в следующих обстоятельствах:

- изменение ожидаемой суммы выплаты в отношении гарантированной ликвидационной стоимости;
- изменение будущих арендных платежей в связи с изменением индекса или ставки, используемых для определения данных платежей

(включая, например, пересмотр арендной платы в соответствии с рыночными ценами);

- изменение срока аренды, вытекающее из изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению (например, арендатор не исполняет опцион, ранее учтенный при определении срока аренды);
- изменение оценки опциона на покупку актива, являющегося предметом договора аренды;

Изменения, вытекающие из пересмотра гарантированной ликвидационной стоимости, а также изменения индекса или ставки, рассчитываются с использованием процентной ставки, определенной на дату начала аренды, в то время как изменения срока аренды или оценки опциона на покупку требуют расчета пересмотренной процентной ставки на дату изменения.

Арендатор должен признать сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки стоимости актива, представляющего собой право использования, кроме случая снижения балансовой стоимости актива, представляющего собой право использования, до нуля, — в таком случае, арендатор признает оставшуюся сумму в отчете о прибыли или убытках.

## Представление информации

Основные требования к представлению информации указаны ниже.

Отчет о финансовом положении	Отчет о прибыли и убытках и о прочем совокупном доходе	Отчет о движении денежных средств
Активы, представляющие собой право использования	Процентные расходы по обязательству по аренде (компонент финансовых затрат)	Денежные платежи по основной сумме обязательства по аренде — в финансовой деятельности.
Обязательства по аренде		Денежные платежи по процентной части обязательства по аренде представляются аналогично иным платежам по процентам.
Представляются отдельно от других активов и обязательств либо путем отдельного представления в отчете о финансовом положении, либо путем раскрытия информации по статьям, в которые они включены.	Амортизационные расходы по активу, представляющему собой право использования	Платежи по краткосрочной аренде, платежи по аренде активов с низкой стоимостью и переменные арендные платежи, которые не включаются в оценку обязательства по аренде — в операционной деятельности.

## Раскрытие информации

Согласно Стандарту цель раскрытия информации заключается в том, что организация должна предоставить информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить влияние, которое аренда оказывает на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств арендатора.

### **Комментарий**

Согласно требованиям, рассматриваемым в соответствии с инициативой Совета по МСФО в отношении раскрытия информации, Стандарт предусматривает, что арендатор должен предоставить дополнительные качественные и количественные данные, если это необходимо для целей раскрытия информации. В Стандарте также указано, что предоставленная информация должна быть уместной для пользователей финансовой отчетности и должна помочь им понять самые важные аспекты, касающиеся договоров аренды, заключенных арендатором, включая, например, гибкость условий, предусмотренную договорами аренды; ограничения, налагаемые арендой; чувствительность к изменению ключевых переменных; подверженность дополнительным рискам и отклонения от отраслевой практики.

Стандарт значительно расширяет текущие требования по раскрытию информации об аренде. Требования к раскрытию количественной информации, включают:

- амортизационные выплаты по активу, представляющему собой право использования, по классам активов, являющихся предметом договора аренды;
- процентные расходы по обязательствам по аренде;
- расходы, относящиеся к краткосрочной аренде;
- расходы, относящиеся к аренде активов с низкой стоимостью;
- расходы, относящиеся к переменным арендным платежам, не включенным в оценку обязательств по аренде;
- доход от субаренды права использования активов;
- общий отток денежных средств по аренде;
- поступления активов, представляющих собой право использования;
- прибыль или убытки от операций продажи с обратной арендой;
- балансовая стоимость активов, представляющих собой право использования, на конец отчетного периода по классам активов, являющихся предметом договоров аренды.

Кроме того, арендатор должен раскрыть информацию в отношении анализа обязательств по аренде по срокам погашения (отдельно от других финансовых обязательств) в соответствии с МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

## Учет аренды в финансовой отчетности арендодателей

Стандарт в значительной степени повторяет требования МСФО (IAS) 17 «Аренда» к бухгалтерскому учету со стороны арендодателя.

### Классификация

Согласно Стандарту арендодатель должен классифицировать аренду как операционную или финансовую.

Аренда классифицируется как финансовая, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив. Стандарт включает примеры ситуаций, в которых аренда будет считаться финансовой.

### Финансовая аренда

#### Признание

Арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, на дату начала аренды и представлять их как дебиторскую задолженность в размере, равном сумме чистых инвестиций в аренду.

#### Оценка

Чистые инвестиции в аренду оцениваются как сумма:

а) дебиторской задолженности по аренде, оцененной по приведенной стоимости арендных платежей; и

б) остаточного актива, оцененного по приведенной ликвидационной стоимости, начисляемой арендодателю.

После первоначального признания арендодатель должен признавать финансовый доход в течение срока аренды на основании способа, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.

## Операционная аренда

### Признание и оценка

Арендодатель должен признавать арендные платежи от операционной аренды в качестве дохода либо на равномерной, либо на иной систематической основе. Иная систематическая основа должна применяться в случае, если она обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования актива, являющегося предметом договора аренды.

### Представление

Арендодатель должен представлять в своем отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом договора операционной аренды, в соответствии с видом таких активов.

## Раскрытие информации

Аналогично требованиям для арендаторов, Стандарт определяет цель раскрытия информации со стороны арендодателей. Цель заключается в раскрытии в примечаниях информации, которая совместно с информацией, предоставленной в отчетах о финансовом положении, о прибыли и убытках и о движении денежных средств, дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки влияния, оказываемого арендой на финансовое положение, финансовую деятельность и движение денежных средств арендодателя.

## Операции продажи с обратной арендой

Стандарт включает указания в отношении операций продажи с обратной арендой, применимые как к продавцу-арендатору, так и к покупателю-арендодателю. Учет таких операций зависит от того, соответствует ли передача рассматриваемых активов критериям МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» в отношении признания данных операций сделками по продаже.

Если данные критерии соблюдены:

- продавец-арендатор признает актив, представляющий собой право использования, рассчитанный как пропорциональная часть предыдущей балансовой стоимости актива, связанная с сохраненным за собой правом использования (в результате прибыль или убыток 15 МСФО (IFRS) 16 «Аренда»). Краткий обзор.

при выбытии признаются только в отношении тех прав использования, которые были переданы покупателю-арендодателю);

- покупатель-арендодатель осуществляет учет покупки актива, являющегося предметом договора аренды, согласно применимому Стандарту (например, МСФО (IAS) 16 в отношении приобретения основных средств) и аренды согласно модели учета арендодателем по МСФО (IFRS) 16.

Если поступления от продажи не отражают справедливой стоимости актива или арендные платежи осуществляются не по рыночной ставке, выполняются корректировки для отражения аванса по арендным платежам или дополнительного финансирования, предоставленного покупателем-арендодателем.

Если критерии не соблюдены:

- продавец-арендатор продолжает признание актива, являющегося предметом договора аренды, и признает финансовое обязательство в отношении полученных поступлений от продажи;
- покупатель-арендодатель признает финансовый актив в отношении выполненного платежа.

Обе стороны выполняют учет финансового инструмента в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (или, если стандарт еще не применяется, согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»).

### **Дата вступления в силу и переходные положения**

Стандарт применяется в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся не ранее 1 января 2019 года. Досрочное применение разрешено для организаций, которые ввели в действие МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» на дату первого применения данного Стандарта или до нее.

Стандарт предусматривает определенные требования по переходу к его применению в отношении:

- определения аренды (допускается применение вывода, сформулированного в МСФО (IAS) 17 и КМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды» в отношении договоров, заключенных до даты первого применения МСФО (IFRS) 16);
- оценки актива, представляющего собой право использования, и обязательств по аренде (освобождение от выполнения полного ретроспективного пересчета данных остатков);
- операций продажи с обратной арендой до даты первого применения (требуется ведение учета на основе достигнутого в соответствии с МСФО (IAS) 17 вывода о том, являлась ли операция продажей с операционной обратной арендой или продажей с финансовой обратной арендой);



- сумм, ранее признанных в отношении объединения бизнеса (требуется прекратить признание актива или обязательства, признанного в отношении благоприятных или неблагоприятных условий операционной аренды и скорректировать на соответствующую сумму балансовую стоимость соответствующего актива, представляющего собой право использования).

Арендатор может применить данный Стандарт, используя либо полный ретроспективный подход, либо модифицированный ретроспективный подход. Если применяется модифицированный ретроспективный подход, организация не должна пересчитывать сравнительную информацию, а кумулятивный эффект первого применения Стандарта должен быть представлен как корректировка остатков по нераспределенной прибыли (или иного компонента капитала, если применимо) на начало периода.

## Применение нового Стандарта по аренде

Датой вступления Стандарта в силу Совет по МСФО определил 1 января 2019 года с учетом затрат времени и ресурсов на его введение. Это время позволяет организациям проанализировать, какое влияние окажет применение МСФО (IFRS) 16, например, с точки зрения следующих аспектов:

- необходимости изменений в системе и процессах; например, ведения учета по каждому отдельному договору аренды или на уровне портфеля и выполнения соответствующих расчетов;
- суждений, необходимых в отношении определения аренды и оценки сроков аренды;
- потенциальных налоговых последствий, если учет аренды для целей налогообложения основан на способе учета, примененном в финансовой отчетности;
- влияния Стандарта на ключевые показатели, ограничительные условия по займам и вознаграждение руководства;
- дополнительных данных, которые могут потребоваться организациям для выполнения требования о раскрытии информации.

## deloitte.ru

### О компании «Делойт»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее – ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about). Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте [www.deloitte.ru/about](http://www.deloitte.ru/about).

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» – международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 225 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее – «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.