



Accounting



Tax



Global

Анализ МСФО (IFRS) 16

Срок аренды

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» определение правильного срока аренды имеет важное значение по ряду причин. Во-первых, чем больше срок аренды, тем больше будет актив в форме права пользования арендатором и его обязательство по аренде. Во - вторых, продолжительность срока аренды определяет, подпадает ли аренда под освобождение для краткосрочной аренды. Наконец, МСФО (IFRS) 16 содержит дополнительные указания по применению в отношении периодов, охватываемых опционами на продление или прекращение аренды. Хотя это подробное руководство может быть полезным, определение срока аренды - непростая задача, и ниже мы изложим, какие факторы следует принимать во внимание.

На наш взгляд, определение корректного срока аренды является одним из наиболее сложных вопросов при правильном применении МСФО (IFRS) 16, поскольку оно требует значительной степени суждения.

«Срок аренды» определяется как не подлежащий отмене период, в течение которого арендатор имеет право использовать базовый актив (включая любые периоды, охватываемые опционом арендодателя на расторжение договора), плюс:

- периоды, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион, и
- периоды, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион.

Хотя само понятие "достаточная уверенность" не изменилось после внедрения МСФО (IFRS) 16, ее доказательство считается довольно большим препятствием, и применение этой концепции на практике требует учета всех фактов и обстоятельств, которые создают значительный экономический стимул для арендатора продлить срок аренды (если арендатор имеет опцион на продление) или не расторгать договор аренды (если арендатор имеет опцион на расторжение). Это, в конечном счете, профессиональное суждение, которое должно принимать во внимание факты и обстоятельства, характерные для арендуемого актива, предприятия и всего рынка. И поскольку эти факторы имеют широкий диапазон, мы ожидаем, что это всегда будет сложной областью применения стандарта на практике.

Опционы на покупку должны оцениваться так же, как и опционы на продление или прекращение аренды. Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (МСФО) считает, что опцион на покупку экономически аналогичен опциону на продление срока аренды на оставшийся экономический срок действия базового актива.

Обеспечение защитой

МСФО (IFRS) 16 определяет договор как соглашение между двумя или более сторонами, которое создает подлежащие исполнению права и обязанности. При определении срока аренды и оценке продолжительности не подлежащего отмене периода аренды организация должна применять определение договора и определять период, в течение которого договор обеспечен защитой. Договор аренды более не обеспечен защитой, если и арендатор, и арендодатель имеют право расторгнуть договор аренды без разрешения другой стороны с не более чем незначительным штрафом.

Первоначальная оценка срока аренды

Организация обязана оценивать срок аренды на "дату начала аренды", которая является датой, когда арендодатель предоставляет базовый актив в пользование арендатору. Важно сопоставить дату начала аренды с "датой начала срока аренды", которая является более ранней датой заключения договора аренды и датой принятия обеими сторонами обязательств по условиям аренды. Срок аренды начинается с даты начала и включает в себя любые периоды без арендной платы, предоставленные арендатору арендодателем.

При оценке того, имеет ли арендатор достаточную уверенность в том, что он воспользуется опционом на продление срока аренды или на приобретение базового актива, или не воспользуется опционом на прекращение договора аренды, арендатор учитывает все соответствующие факты и обстоятельства (как денежные, так и неденежные), которые создают экономический стимул для арендатора использовать или не использовать этот опцион. Он должен включать любые ожидаемые изменения фактов и обстоятельств с даты начала действия опциона до даты его исполнения.

Примеры фактов и обстоятельств, которые могут создать экономический стимул для исполнения или неисполнения опциона

Предусмотренные договором условия в сравнении с рыночными ставками	Выгодно ли договорные условия для дополнительных периодов соотносятся, например, с рыночными ставками: <ul style="list-style-type: none">• суммы платежей за аренду в любом дополнительном периоде• сумма переменных платежей за аренду или других условных платежей (например, платежей, обусловленных штрафами за прекращение или гарантиями ликвидационной стоимости)• условия опционов, которые могут быть исполнены после первоначальных дополнительных периодов (например, опцион на покупку, который может быть исполнен в конце периода продления по ставке, которая в настоящее время ниже рыночных ставок).
Значительные усовершенствования арендованного имущества	Значительные усовершенствования арендованного имущества, которые были осуществлены (или, как ожидается, будут осуществлены) в течение срока действия договора, которые, как ожидается, будут иметь значительную экономическую выгоду для арендатора, когда опцион на продление или прекращение аренды либо на покупку базового актива можно будет исполнить.
Затраты, связанные с прекращением аренды	Затраты, связанные с прекращением аренды, например, затраты на переговоры, затраты на перемещение, затраты в связи с идентификацией другого базового актива, подходящего для нужд арендатора, затраты в связи с интеграцией нового актива в деятельность арендатора либо аналогичные затраты, включая затраты, связанные с возвратом базового актива в предусмотренное договором состояние или предусмотренное договором место
Значение базового актива для деятельности арендатора	Значение такого базового актива для деятельности арендатора с учетом, например, того, является ли базовый актив специализированным активом, местоположения базового актива и наличия подходящих альтернативных вариантов.
Условности в связи с исполнением опциона	Когда опцион может быть исполнен лишь при соблюдении одного или нескольких условий и вероятность того, что такие условия будут иметь место.
Взаимосвязь между опционами и другими условиями договора	Опцион на продление или прекращение аренды может быть объединен с одним или несколькими другими условиями договора (например, гарантией ликвидационной стоимости), с таким результатом, что арендатор гарантирует арендодателю минимальный или фиксированный денежный доход, который является практически одинаковым вне зависимости от того, будет ли опцион исполнен
Продолжительность периода, не подлежащего отмене	Чем меньше не подлежащий досрочному прекращению период аренды, тем выше вероятность того, что арендатор исполнит опцион на продление аренды или не исполнит опцион на прекращение аренды. Это обусловлено тем, что затраты, связанные с получением замещающего актива, вероятнее всего, будут пропорционально увеличиваться в случае уменьшения не подлежащего досрочному прекращению периода.
Прошлая практика арендатора	Прошлая практика арендатора в отношении периода, в течение которого он обычно использовал определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины, по которым он это делал, могут предоставить информацию, полезную для анализа наличия достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит или не исполнит опцион.

Пример 1 – Опцион на досрочное расторжение договора, принадлежащий арендодателю

Компания XYZ Ltd, арендатор, заключает договор аренды этажа здания на десять лет. Арендодатель, ABC Ltd, имеет право расторгнуть договор аренды через семь лет.

Вывод

Право арендодателя на расторжение договора аренды не учитывается при расчете срока аренды. Это связано с тем, что арендатор имеет безусловное обязательство платить за право пользования активом в течение срока аренды, если и до тех пор, пока арендодатель не примет решение о прекращении аренды. В этом случае компания XYZ обязана производить платежи в течение десяти лет, если только ABC Ltd не решит прекратить свою деятельность досрочно. Другими словами, арендодатель может обеспечивать исполнение договора в течение всего десятилетнего периода. Соответственно, срок аренды в этом случае составляет десять лет.

Пример 2 – Долгосрочная аренда с возможностью расторжения каждые 12 месяцев

Custom Trains Ltd (CTL) заключает пятилетний договор аренды с компанией Locomotive Machinery Ltd (LML) на оборудование, которое будет являться частью производственного процесса CTL. Стоимость установки оборудования в производство CTL является незначительной. CTL и LML имеют право расторгнуть договор аренды без штрафных санкций каждые 12 месяцев с даты начала аренды.

В настоящее время CTL находится на завершающей стадии внедрения своих современных поездов следующего поколения, и производство этой новой модели требует существенных изменений в ее производственном процессе. Это означает, что конкретное оборудование, арендованное у LML, будет бесполезно для CTL, как только начнется производство поездов следующего поколения.

Выводы

В этом случае срок аренды составляет один год, который не подлежит аннулированию, поскольку и CTL, и LML имеют существенное право на расторжение договора. Обе стороны могут расторгнуть договор аренды без штрафных санкций, а затраты на установку нового оборудования на производственном объекте CTL незначительны. Соответственно, CTL будет иметь право выбрать упрощение практического характера для краткосрочной аренды для данного договора аренды, в соответствии с которым актив в форме права пользования и обязательство по аренде не признаются.

Подлежащая расторжению и возобновляемая аренда

Как отмечалось выше, МСФО (IFRS) 16 (в пункте В34) гласит, что договор аренды больше не обеспечен защитой, если как у арендатора, так и у арендодателя имеется право расторгнуть аренду без разрешения другой стороны с выплатой не более чем незначительного штрафа. Если только арендатор имеет право расторгнуть договор аренды, то это право рассматривается как опцион на расторжение договора аренды, доступный арендатору, который организация рассматривает при определении срока аренды. Если только арендодатель имеет право расторгнуть договор аренды, то не подлежащий аннулированию срок аренды включает в себя период, охватываемый опционом на расторжение договора аренды.

При толковании термина "штраф" при применении предыдущего стандарта учета аренды наблюдалось некоторое разнообразие мнений относительно того, следует ли толковать его узко (только договорные штрафы) или более широко (как договорные штрафы, так и экономические стимулы). МСФО (IFRS) 16 требует, чтобы предприятие учитывало все соответствующие факты и обстоятельства, которые создают экономический стимул для арендатора исполнить (или не исполнить) опцион, как отмечалось выше, что приводит к широкому толкованию.

В ноябре 2019 года комитет по интерпретации МСФО (IFRIC) завершил работу над решением задач, связанных со "сроком аренды и сроком полезного использования улучшений арендованного имущества (МСФО (IFRS) 16 и МСФО (IAS) 16)". Это было сделано в рамках запроса в IFRIC, в котором задавались два вопроса:

- Как организация определяет срок аренды для расторгаемой или возобновляемой аренды? В частности, при применении пункта В34 МСФО (IFRS) 16 и оценке "не более чем незначительного штрафа" следует ли предприятию учитывать более широкую экономическую составляющую договора, а не только платежи при расторжении договора, и
- Ограничивается ли срок полезного использования любых связанных с этим неотделяемых улучшений арендованного имущества исключительно сроком аренды, определенным в соответствии с МСФО (IFRS) 16?

"Расторгаемая аренда" - это аренда, которая не включает в себя конкретный договорный период, но продолжается неопределенно долго до тех пор, пока одна из сторон не уведомит о своем прекращении договора. "Возобновляемая аренда" - это аренда, которая включает в себя определенный первоначальный период и продлевается на неопределенный срок в конце первоначального периода до тех пор, пока одна из сторон не уведомит о прекращении договора. Как расторгаемая, так и возобновляемая аренда имеет ту ситуацию, что она продолжается в течение неопределенного периода времени после первоначального не подлежащего отмене периода до тех пор, пока арендатор или арендодатель не расторгнут договор аренды.

IFRIC отметил, что при применении пункта В34 и определении срока обеспеченной защитой аренды организация должна учитывать:

- более широкая экономическая составляющая договора, а не только выплаты при расторжении, как указано в договоре. Например, если у любой из сторон есть экономический стимул не расторгать договор аренды, так как она понесет экономические потери при расторжении и которые не являются незначительными, договор обеспечен защитой после даты, когда договор может быть расторгнут, и
- имеет ли каждая из сторон право расторгнуть договор аренды без разрешения другой стороны с не более чем незначительным штрафом. Только когда обе стороны имеют такое право, договор аренды более не обеспечен защитой. Следовательно, если только одна сторона имеет это право, договор обеспечен защитой после даты, когда договор может быть расторгнут этой стороной.

Если организация приходит к выводу, что договор обеспечен защитой после истечения срока уведомления о расторжении договора аренды (или первоначального периода возобновляемой аренды), она должна затем применить МСФО (IFRS) 16.19 и руководство по применению в пунктах В37-В40 для оценки того, имеет ли арендатор достаточную уверенность в том, что он не воспользуется опционом на расторжение договора.

Решение IFRIC о том, что при определении "срока обеспеченной защитой" аренды следует учитывать более широкие экономические стимулы, может иметь весьма значительные последствия для компаний, применяющих МСФО (IFRS) 16.

IFRIC отметил, что МСФО (IFRS) 16.B37 требует, чтобы при оценке того, имеет ли арендатор достаточную уверенность в продлении (или не расторжении) договора аренды, организация должна учитывать все соответствующие факты и обстоятельства, которые дают арендатору экономический стимул. Это включает в себя основные улучшения арендованного имущества, осуществленные (или ожидаемые) в течение срока действия договора, которые, как ожидается, принесут значительную экономическую выгоду арендатору, когда опционы продления или прекращения аренды будут готовы к исполнению.

Применение в конкретных ситуациях

Применение МСФО (IFRS) 16 к «расторгаемым» и «возобновляемым» договорам аренды также применяется к договорам аренды, которые могут быть обозначены с использованием различных терминов, включая "ежемесячный", "удерживаемый", "скользящий", "бессрочный", «продолжительный» если наличие таковых условий создает обеспеченные защитой права и обязанности. Характер такой аренды заключается в том, что, как правило, не существует фиксированного срока аренды, и договор продолжается до тех пор, пока одна из сторон не даст уведомление о его расторжении после обычно короткого периода уведомления.

Если и арендатор, и арендодатель могут расторгнуть договор без более чем незначительной неустойки в любое время после окончания любого не подлежащего отмене срока, то после этого не подлежащего отмене срока не существует никаких обеспеченных защитой прав и обязательств, и поэтому срок аренды ограничен любым не подлежащим отмене сроком. Однако, если более широкие экономические условия указывают на то, что любая из сторон понесет более чем незначительные неустойки за любой

Кроме того, организация должна учитывать более широкую экономическую составляющую договора при определении срока действия договора аренды, обеспеченного защитой. Это включает, например, расходы на сохранение или демонтаж неотделимых улучшений арендованного имущества. Если организация рассчитывает использовать эти улучшения арендованного имущества после даты, когда договор может быть расторгнут, наличие этих улучшений арендованного имущества указывает на то, что организация может понести более чем незначительные потери, если она расторгнет договор аренды. Следовательно, применяя МСФО (IFRS) 16.B34, организация рассматривает вопрос о том, обеспечен ли договор защитой по крайней мере в течение периода ожидаемого использования улучшений арендованного имущества.

не подлежащий отмене срок, то существуют обеспеченные защитой права и обязательства на этот не подлежащий отмене срок, и срок аренды продолжается в течение периода, когда применяется более чем незначительные неустойки.

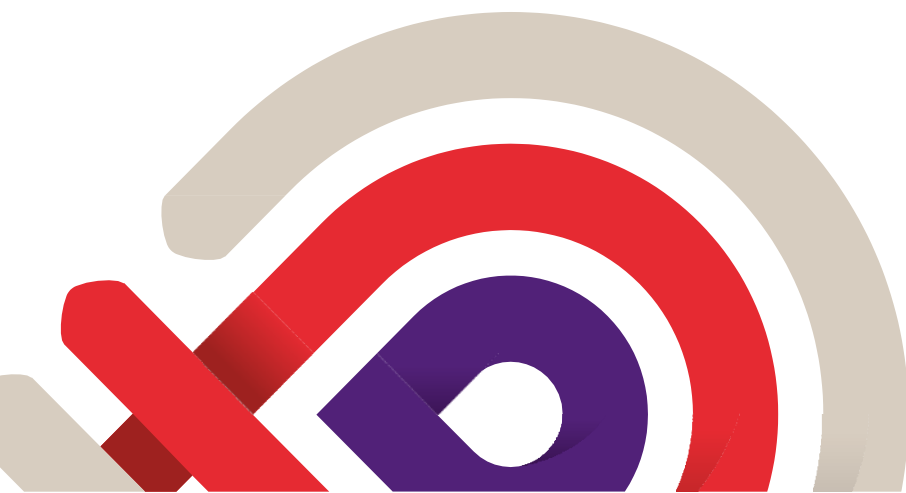
Относительно часто связанные стороны, включая некоммерческие организации, заключают соглашения, когда одна организация разрешает другой использовать ее землю и здания без какого-либо письменного соглашения между ними. Такие договоренности могут включать в себя выплату арендной платы "парой монет" или других сумм ниже рыночных или вообще без вознаграждения. Обычно не существует конкретного ожидаемого периода для таких договоренностей, но обе стороны часто ожидают, что они будут продолжаться в течение значительного периода. Арендатор, как правило, будет иметь значительный экономический стимул для продолжения соглашения, поскольку другие подходящие помещения не доступны для аналогичного рассмотрения. Арендатору необходимо определить соответствующий срок аренды. На практике это, скорее всего, будет длиться в течение длительного периода, который может быть расчетным сроком полезного использования здания.

Пример 3 – Возобновляемая аренда

Договор аренды этажа здания имеет первоначальный не подлежащий расторжению срок в один год с продлением еще на один год, если обе стороны согласны. Нет никакого существенного штрафа для любой из сторон, если они не согласятся продлить его еще на один год.

Выводы

Первоначальный однолетний период, не подлежащий отмене, соответствует определению договора, поскольку он создает обеспеченные защитой права и обязанности. Срок продления на один год не соответствует определению договора, поскольку и арендодатель, и арендатор могут самостоятельно принять решение не продлевать договор без более чем незначительного штрафа. На момент начала аренды ни одна из сторон не имеет обеспеченных защитой прав и обязательств по истечении первоначального периода, не подлежащего отмене.



Пример 4 – Возобновляемая аренда

Договор аренды этажа здания имеет первоначальный не подлежащий отмене срок в пять лет с продлением еще на три года по рыночной цене, если обе стороны согласны. До начала аренды арендатор оплачивает улучшения недвижимого имущества, находящегося в аренде. Ожидается, что улучшения арендованного имущества будут иметь значительную ценность через пять лет и срок полезного использования-восемь лет.

Выводы

В начале срока аренды арендатор определяет, что он достаточно уверен в том, что будет использовать опцион на продление, поскольку это повлечет за собой значительный экономический штраф, если он откажется от улучшений арендованного имущества в конце первоначального не подлежащего отмене периода. В начале срока аренды арендатор приходит к выводу, что срок аренды составляет восемь лет.

Пример 5 – Расторгаемая аренда

Существует договор между связанными сторонами на аренду школьным учреждением земли и зданий имущественного траста. Он не имеет конкретного срока, но продолжается из года в год, если обе стороны согласны. Сумма, подлежащая выплате, существенно ниже рыночной. Школьная организация не могла позволить себе платить коммерческую аренду в другом месте, и в этом районе нет других подходящих помещений. Школьная организация рассчитывает на долгосрочную деятельность.

Выводы

Теоретически арендодатель мог попросить школьную организацию съехать в любое время по прошествии года. У школьного учреждения есть значительный экономический стимул оставаться долгосрочным.

Поэтому школьная организация должна оценить срок аренды. Это, вероятно, будет срок полезного использования основных зданий, что позволит провести ожидаемый ремонт и техническое обслуживание.

Вывод, скорее всего, был бы таким же, как если бы не было письменного соглашения между субъектами.

Пересмотр срока аренды

После начала действия договора аренды арендатор должен повторно оценить, имеется ли у него достаточная уверенность в том, что он воспользуется опционом на продление или не воспользуется опционом на прекращение договора, если произойдет значительное событие или изменение обстоятельств, которые:

- находятся под контролем арендатора, и
- влияют на наличие у арендатора достаточной уверенности в исполнении (или не исполнении) опциона.

Примеры существенных событий или изменений обстоятельств, которые могли бы вызвать пересмотр срока аренды, включают:

- внесение существенных улучшений в арендуемое имущество, не предполагаемых на дату начала аренды, которые, как ожидается, принесут значительную экономическую выгоду арендатору, когда опцион станет возможным к исполнению
- внесение существенных изменений (или адаптаций) базового актива, которые изначально не были предусмотрены
- заключение договора субаренды базового актива, срок действия которой истекает после окончания срока аренды, или
- принятие бизнес-решения, которое имеет непосредственное отношение к исполнению (или неисполнению) опциона. Например, принятие решения о продлении срока аренды дополнительного актива, о выбытии альтернативного актива или об отчуждении бизнес-единицы, в рамках которой используется актив в форме права пользования.

Срок аренды также пересматривается, если делается вывод об изменении срока аренды, не подлежащего отмене. Например, не подлежащий отмене срок аренды изменится, если:

- арендатор исполнит опцион, который ранее не был включен в срок аренды
- арендатор не исполнит опцион, который ранее был включен в срок аренды
- происходит событие, приводящее к возникновению у арендатора договорного обязательства исполнить опцион, ранее не включенный в срок аренды
- происходит событие, которое по договору запрещает арендатору исполнить опцион, ранее включенный в срок аренды.

Чтобы учесть эти любые из этих событий арендатор:

- во-первых, корректирует обязательства по аренде:
 - а) включая арендные платежи в течение пересмотренного срока и
 - б) применяя пересмотренную ставку дисконтирования (процентную ставку, подразумеваемую в договоре аренды на оставшийся срок, если ее легко определить, или ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором на дату переоценки, если нет), а затем
- производит соответствующую корректировку актива в форме права пользования.

Однако если балансовая стоимость актива в форме права пользования уменьшается до нуля, арендатор должен учесть оставшуюся сумму в составе прибыли или убытка.

Пример 6 – Пересмотр опциона на продление

Управляющая компания ресторана заключает пятилетний договор аренды недвижимого имущества на 1.1.20X1 (дата начала работы). Годовая арендная плата составляет 5 000 У.Е., оплачиваемых заранее. Контракт содержит возможность для управляющей компании продлить аренду еще на пять лет при годовой арендной плате в размере 6 000 У.Е. На дату начала работы руководство приходит к выводу, что исполнение опциона на продление не является достаточно определенным. При этом учитываются все соответствующие факты и обстоятельства, в том числе:

- будет использоваться площадка для нового ресторанный формата, который еще не зарекомендовал себя на местном рынке
- ожидается, что к концу пятого года срок полезного использования улучшений в арендованном имуществе истечет; и
- ожидается, что арендная плата в течение периода продления не будет ниже рыночных ставок.

Соответственно, руководство заключает, что срок аренды составляет пять лет. На 1.1.X1 управляющая компания признает актив в форме права пользования и обязательство по аренде, используя свою ставку привлечения дополнительных заемных средств в размере 4% (принимая к выводу, что процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, не может быть легко определена):

1.1.20X1	Дебит (У.Е.)	Кредит (У.Е.)
Актив в форме права пользования	23,150	
Обязательство по аренде		18,150
Денежные средства		5,000

Актив в форме права пользования будет амортизироваться линейным методом в течение пяти лет.

Через три года, 31.12.20X3, становится очевидно, что новый ресторанный бренд оказался неудачным. Руководство решает сделать значительные инвестиции в ребрендинг площадки в другой формат, который был в прошлом очень успешным. Руководство определяет, что это существенное изменение обстоятельств, которое делает исполнения опциона на продления достаточно определенным. Соответственно, руководство пересматривает общий срок аренды на десять лет, из которых остается семь лет. На дату переоценки ставку привлечения дополнительных заемных средств управляющей компании составляет 3% (процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды на оставшийся срок, не поддается точному определению).

Выводы

В результате обязательства по аренде переоцениваются по состоянию на 31.12.20X3. Новое обязательство представляет собой приведенную стоимость двух платежей в размере 5 000 У.Е., причитающихся на 1.1.X4 и 1.1.X5, плюс пять платежей в размере 6 000 У.Е., причитающихся с 1.1.X6 по 1.1.X10, дисконтированных на 3% (36 533 У.Е.). Арендное обязательство по состоянию на 31.12.20X3 до переоценки составляет 9 808 У.Е. Увеличение (26 725 У.Е.) добавляется к обязательству по аренде и активу в форме права пользования:

31.12.20X3	До переоценки (У.Е.)	Корректировка (У.Е.)	После переоценки (У.Е.)
Актив в форме права пользования	9,260	26,725	35,985
Обязательство по аренде	9,808	26,725	36,533

Впоследствии пересмотренное актив в форме прав пользования амортизируется в течение его пересмотренного срока полезного использования (то есть, линейно в течение семи лет). Пересмотренные обязательства по аренде оцениваются с использованием новой эффективной процентной ставки в размере 3%.

Пример 7 – Срок аренды в случае прерывания периода использования

Продавец имеет десятилетний договор аренды магазина с арендой на три месяца каждого года с 1 октября по 31 декабря для продажи рождественских товаров.

Выводы

Срок аренды считается общим сроком, на который имущество сдается в аренду. Продавец имеет право пользоваться магазином в течение трех месяцев каждый год в течение десяти лет, поэтому срок аренды составляет 30 месяцев. Основное внимание уделяется периоду, в течение которого арендатор имеет право использовать актив, а не договорному сроку. Другой розничный торговец может арендовать магазин на остальные девять месяцев года, поэтому этот период не должен включаться в срок аренды.

Как ФБК Grant Thornton может помочь

Мы надеемся, что содержащаяся в этой статье информация поможет вам более подробно ознакомиться с аспектами МСФО 16. Если вы хотите обсудить какие-либо из поднятых вопросов, обратитесь в Grant Thornton через вашего партнера или посетите сайт www.grantthornton.global/locations, чтобы найти свою местную фирму.



grantthornton.global

© 2020 Grant Thornton International Ltd.

"Grant Thornton" относится к бренду, под которым фирмы-члены Grant Thornton предоставляют аудиторские, налоговые и консультационные услуги клиентам, и/или к одной или более фирмам-членам, в зависимости от контекста. ФБК является фирмой-членом Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL и фирмы-члены не образуют международного партнерства. GTIL и каждая фирма-член являются самостоятельным юридическим лицом. Услуги предоставляются фирмами-членами сети. GTIL не предоставляет услуги клиентам. GTIL и ее фирмы-члены не являются агентами друг друга, не несут ответственность друг перед другом, а также не отвечают за действия или бездействия других фирм-членов.