

Учет договоров аренды МСФО (IFRS) 16: сложные вопросы на примерах, разбор кейсов

25 февраля 2021



Задача 1: Аренда и субаренда

Общие условия договоров:

Аренда

- Компания А арендует у компании В базовый актив (базовые активы) сроком на 3 года с 01 июля 2020 года
- Арендные платежи корректируются в зависимости от изменения ставки IBOR через каждые 6 месяцев

Субаренда

- Компания А сдает в субаренду часть (80%) арендованного базового актива (активов) дочерней компании С

Вопрос: Как компании А отразить изменение арендных платежей?



Кейс 1: Учет у арендатора изменение арендного платежа

Условия договора аренды:

- Арендный платеж в размере - 1 000 д.е.
- Первоначальная процентная ставка по аренде - 6%
- Затраты на ремонт до начала срока аренды - 100 д.е.
- Изменение ставки IBOR на 31.12.2020 – увеличение на 2 % пункта

Журнал на 01.07.2020		Первоначальное признание	
Кт Денежные средства		- 100,00	<i>затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	14 720,99		<i>= 14 602,99 + 100</i>
Кт Обязательство по аренде		- 14 620,99	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>

Журнал на 01.01.2021 при неизменной ставке (для сравнения)			
Кт Денежные средства		- 6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	12 267,49		
Кт Обязательство по аренде		- 13 764,83	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Дт Процентные расходы	5 143,84		
Дт Амортизация АФПП	2 453,50		

Кейс 1: Учет у арендатора изменение арендного платежа

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке

Кт Денежные средства		- 6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	13 513,04		<i>= 12 267,49 + (15 010,38 - 13 764,83)</i>
Кт Обязательство по аренде		- 15 010,38	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Проценты расходы	5 143,84		
Дт Амортизация АФПП	2 453,50		

Журнал с 01.01.2021 по 30.06.2021 при ставке на 31.12.20

Кт Денежные средства		- 8 000,00	<i>арендные платежи</i>
Дт Актив в форме права пользования	10 810,43		
Кт Обязательство по аренде		- 14 038,34	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Проценты расходы	7 027,97		
Дт Амортизация АФПП	2 702,61		



IFRS 16.43: при переоценке переменных арендных платежей арендатор использует неизменную ставку дисконтирования, за исключением случаев, когда изменение арендных платежей обусловлено изменением плавающих процентных ставок. В этом случае арендатор должен использовать пересмотренную ставку дисконтирования, которая отражает изменения процентной ставки

Кейс 2: Операционная субаренда

Условия договора субаренды:

- Арендный платеж в размере – 850 д.е.
- Первоначальная процентная ставка по субаренде - 6%
- Изменение ставки IBOR на 31.12.2020 – увеличение на 2 % пункта

Журнал на 01.07.2020		Первоначальное признание	
Кт Денежные средства		- 100,00	<i>затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	14 720,99		<i>= 14 602,99 + 100</i>
Кт Обязательство по аренде		- 14 620,99	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>

Журнал на 01.01.2021 при неизменной ставке (для сравнения)			
Кр Денежные средства	5 100,00	- 6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	12 267,49		
Кр Обязательство по аренде		- 13 764,83	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Дт Процентные расходы	5 143,84		
Дт Амортизация АФПП	2 453,50		
Кт Доход от сдачи имущества в аренду		- 5 100,00	<i>арендные платежи по субаренде</i>

Кейс 2: Операционная субаренда

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке

Кр Денежные средства	5 100,00	-	6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	13 513,04			<i>= 12 267,49 + (15 010,38 - 13 764,83)</i>
Кр Обязательство по аренде		-	15 010,38	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Процентные расходы	5 143,84			
Дт Амортизация АФПП	2 453,50			
Кт Доход от сдачи имущества в аренду		-	5 100,00	<i>850 д.е., арендные платежи по субаренде</i>

Журнал с 01.01.2021 по 30.06.2021 при ставке на 31.12.20 (для аренды и субаренды)

Кт Денежные средства	6 800,00	-	8 000,00	<i>арендные платежи</i>
Дт Актив в форме права пользования	10 810,43			
Кт Обязательство по аренде		-	14 038,34	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Процентные расходы	7 027,97			
Дт Амортизация АФПП	2 702,61			
Кт Доход от сдачи имущества в аренду		-	6 800,00	<i>1 133 ден д.е., арендные платежи по субаренде</i>



IFRS 16.81: *Арендодатель должен признавать арендные платежи по операционной аренде в качестве дохода линейным методом или другим систематическим методом. Арендодатель должен применять другой систематический метод, если такой метод обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования базового актива*

Кейс 3: Финансовая субаренда

Условия договора субаренды:

- Арендный платеж в размере – 850 д.е.
- Процентная ставка по субаренде - 6%
- Срок аренды 3 года с 01 июля 2020 года



IFRS 16.62-63: Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Пример обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой: срок аренды составляет значительную часть срока экономического использования базового актива, даже если права собственности не передаются



IFRS 16.B58: Субаренду необходимо классифицировать на основании актива в форме права пользования, обусловленного главным договором аренды, а не на основании базового актива



IFRS 16.67: На дату начала аренды арендодатель признает активы, находящиеся в финансовой аренде, в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду

IFRS 16.75-76: Арендодатель признает финансовый доход в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду, используя систематический и рациональный подход.

Кейс 3: Финансовая субаренда

Журнал на 01.07.2020		Первоначальное признание	
Аренда			
Кт Денежные средства		- 100,00	<i>затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	14 720,99		<i>= 14 602,99 + 100</i>
Кт Обязательство по аренде		- 14 620,99	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Субаренда			
Кт Актив в форме права пользования		- 11 776,79	<i>прекращение признания 80% АФПП</i>
Дт Чистая инвестиция в аренду	12 427,84		<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		- 651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>

Журнал на 01.01.2021 при неизменной ставке (для сравнения)			
Кт Денежные средства	5 100,00	- 6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	2 453,50		<i>= 14 720,99 * 20% - 490,7</i>
Дт Чистая инвестиция в аренду	11 700,11		<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Обязательство по аренде		- 13 764,83	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Дт Процентные расходы	5 143,84		<i>обязательство по аренде</i>
Кт Процентные доходы		- 4 372,27	<i>чистая инвестиция в аренду</i>
Дт Амортизация АФПП	490,70		<i>актив в форме права пользования</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		- 651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>

Кейс 3: Финансовая субаренда

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке только для аренды

Кт Денежные средства	5 100,00	-	6 100,00	арендные платежи, затраты на ремонт
Дт Актив в форме права пользования 1	2 702,61			= 2 453,50 + (15 010,38 - 13 764,83)*20%
Дт Актив в форме права пользования 2	996,44			= (15 010,38 - 13 764,83)*80%
Дт Чистая инвестиция в аренду	11 700,11			850 д.е., дисконтирование по ставке 6%
Кт Обязательство по аренде		-	15 010,38	1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%
Дт Процентные расходы	5 143,84			обязательство по аренде
Кт Процентные доходы		-	4 372,27	чистая инвестиция в аренду
Дт Амортизация АФПП	490,70			актив в форме права пользования
Кт Прибыль или убыток от реализации		-	651,05	признание прибыли от реализации АФПП

Журнал с 01.01.2021 по 30.06.2021 при ставке на 31.12.20 только для аренды

Кт Денежные средства	5 100,00	-	8 000,00	арендные платежи
Дт Актив в форме права пользования 1	2 162,09			
Дт Актив в форме права пользования 2	797,15			
Дт Чистая инвестиция в аренду	10 667,80			850 д.е., дисконтирование по ставке 6%
Кт Обязательство по аренде		-	14 038,34	1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%
Дт Процентные расходы	7 027,97			обязательство по аренде
Кт Процентные доходы		-	4 067,70	чистая инвестиция в аренду
Дт Амортизация АФПП 1	540,52			
Дт Амортизация АФПП 2	199,29			

Кейс 3: Финансовая субаренда (уменьшение арендного платежа)

Условия договора аренды:

- Изменение ставки IBOR на 31.12.2020 – уменьшение на 1 % пункт

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке только для аренды, уменьшение арендного платежа

Кт Денежные средства	5 100,00	-	6 100,00	арендные платежи, затраты на ремонт
Дт Актив в форме права пользования 1	2 262,61			= 2 453,50 + (12 810,38 - 13 764,83)*20%
Дт Чистая инвестиция в аренду	11 700,11			850 д.е., дисконтирование по ставке 6%
Кт Обязательство по аренде		-	12 810,38	833 д.е., дисконтирование по ставке 5%
Дт Проценты расходы	5 143,84			обязательство по аренде
Кт Проценты доходы		-	4 372,27	чистая инвестиция в аренду
Дт Амортизация АФПП	490,70			актив в форме права пользования
Кт Прибыль или убыток от реализации		-	651,05	признание прибыли от реализации АФПП
Кт Прибыль или убыток от переоценки		-	763,56	= (12 810,38 - 13 764,83)*80%



IFRS 16.39: После даты начала аренды арендатор переоценивает обязательства по аренде с учетом изменений арендных платежей. Арендатор признает сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки актива в форме права пользования. Однако если балансовая стоимость актива в форме права пользования уменьшается до нуля и при этом дополнительно уменьшается оценка обязательства по аренде, арендатор должен признавать оставшуюся величину переоценки в составе прибыли или убытка

Кейс 4: Модификация финансовой субаренды

Условия договора субаренды:

- Арендный платеж в размере – 850 д.е.
- Процентная ставка по субаренде - 6%
- Срок аренды 3 года с 01 июля 2020 года
- Стороны согласились изменять арендные платежи по условиям базового договора аренды



IFRS 16.79-80: Модификация договора финансовой аренды в качестве отдельного договора аренды: (a) модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и (b) возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой обособленной продажи для увеличения сферы применения.

В случае модификации договора финансовой аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, применяются требования **МСФО (IFRS) 9**.



IFRS 9.5.4.3: При модификация предусмотренных договором денежных потоков организация пересчитывает валовую балансовую стоимость финансового актива и признать **прибыль или убыток от модификации в составе прибыли или убытка**.

Валовая балансовая стоимость финансового актива пересчитывается как приведенная стоимость пересмотренных или модифицированных денежных потоков, предусмотренных договором, которые дисконтируются по **первоначальной эффективной процентной ставке** данного финансового актива

Кейс 4: Модификация финансовой субаренды

Журнал на 01.07.2020		Первоначальное признание	
<i>Аренда</i>			
Кт Денежные средства		- 100,00	<i>затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	14 720,99		<i>= 14 602,99 + 100</i>
Кт Обязательство по аренде		- 14 620,99	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
<i>Субаренда</i>			
Кт Актив в форме права пользования		- 11 776,79	<i>прекращение признания 80% АФПП</i>
Дт Чистая инвестиция в аренду	12 427,84		<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		- 651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке только для аренды (для сравнения)			
Кт Денежные средства	5 100,00	- 6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования 1	2 702,61		<i>= 2 453,50 + (15 010,38 - 13 764,83)*20%</i>
Дт Актив в форме права пользования 2	996,44		<i>= (15 010,38 - 13 764,83)*80%</i>
Дт Чистая инвестиция в аренду	11 700,11		<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Обязательство по аренде		- 15 010,38	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Проценты расходы	5 143,84		<i>обязательство по аренде</i>
Кт Проценты доходы		- 4 372,27	<i>чистая инвестиция в аренду</i>
Дт Амортизация АФПП	490,70		<i>актив в форме права пользования</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		- 651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>

Кейс 4: Модификация финансовой субаренды

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке для аренды, модификация субаренды по новой ставке

Кт Денежные средства	5 100,00	-	6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования 1	2 702,61			$= 2 453,50 + (15 010,38 - 13 764,83) * 20\%$
Дт Актив в форме права пользования 2	996,44			$= (15 010,38 - 13 764,83) * 80\%$
Дт Чистая инвестиция в аренду	15 600,14			<i>1 133 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Обязательство по аренде		-	15 010,38	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Проценты расходы	5 143,84			<i>обязательство по аренде</i>
Кт Проценты доходы		-	4 372,27	<i>чистая инвестиция в аренду</i>
Дт Амортизация АФПП	490,70			<i>актив в форме права пользования</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		-	651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>
Кт Прибыль или убыток от модификации		-	3 900,04	$= 15 600,14 - 11 700,11$

Журнал с 01.01.2021 по 30.06.2021 при ставке на 31.12.20 для аренды и субаренды

Кт Денежные средства	6 800,00	-	8 000,00	<i>арендные платежи</i>
Дт Актив в форме права пользования 1	2 162,09			
Дт Актив в форме права пользования 2	797,15			
Дт Чистая инвестиция в аренду	14 223,74			<i>1 133 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Обязательство по аренде		-	14 038,34	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Проценты расходы	7 027,97			<i>обязательство по аренде</i>
Кт Проценты доходы		-	5 423,60	<i>чистая инвестиция в аренду</i>
Дт Амортизация АФПП 1	540,52			<i>актив в форме права пользования</i>
Дт Амортизация АФПП 2	199,29			<i>актив в форме права пользования</i>

Кейс 5: Аренда и субаренда с единой переменной ставкой

Условия договора субаренды:

- Арендный платеж в размере – 850 д.е.
- Первоначальная процентная ставка по субаренде - 6%
- Изменение ставки IBOR на 31.12.2020 – увеличение на 2 % пункта
- Срок аренды 3 года с 01 июля 2020 года

IFRS 16.B2: При применении настоящего стандарта организация должна объединить два или более договоров, заключенных одновременно или почти одновременно с одним контрагентом (или связанными сторонами контрагента), и учитывать такие договоры как один договор в случае соблюдения одного или нескольких критериев ниже:



(a) договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью, которая не может быть понята, если договоры не будут рассматриваться вместе;

(b) сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо

(c) права пользования базовыми активами, передаваемые по договорам (или некоторые права пользования базовыми активами, передаваемые по каждому договору), представляют собой один компонент аренды

Кейс 5: Аренда и субаренда с единой переменной ставкой

Журнал на 01.07.2020		Первоначальное признание	
<i>Аренда</i>			
Кт Денежные средства		- 100,00	<i>затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	14 720,99		<i>= 14 602,99 + 100</i>
Кт Обязательство по аренде		- 14 620,99	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
<i>Субаренда</i>			
Кт Актив в форме права пользования		- 11 776,79	<i>прекращение признания 80% АФПП</i>
Дт Чистая инвестиция в аренду	12 427,84		<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		- 651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>

Журнал на 01.01.2021 при неизменной ставке (для сравнения)			
Кт Денежные средства	5 100,00	- 6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	2 453,50		<i>= 14 720,99 * 20% - 490,7</i>
Дт Чистая инвестиция в аренду	11 700,11		<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Обязательство по аренде		- 13 764,83	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Дт Проценты расходы	5 143,84		<i>обязательство по аренде</i>
Кт Проценты доходы		- 4 372,27	<i>чистая инвестиция в аренду</i>
Дт Амортизация АФПП	490,70		<i>актив в форме права пользования</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		- 651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>

Кейс 5: Аренда и субаренда с единой переменной ставкой

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке для аренды и субаренды

Кт Денежные средства	5 100,00	-	6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования 1	2 702,61			$= 2 453,50 + (15 010,38 - 13 764,83) * 20\%$
Дт Актив в форме права пользования 2	996,44			$= (15 010,38 - 13 764,83) * 80\%$
Дт Чистая инвестиция в аренду	11 700,11			<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Обязательство по аренде		-	15 010,38	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Процентные расходы	5 143,84			<i>обязательство по аренде</i>
Кт Процентные доходы		-	4 372,27	<i>чистая инвестиция в аренду</i>
Дт Амортизация АФПП	490,70			<i>актив в форме права пользования</i>
Кт Прибыль или убыток от реализации		-	651,05	<i>признание прибыли от реализации АФПП</i>

Журнал с 01.01.2021 по 30.06.2021 при ставке на 31.12.20 для аренды и субаренды

Кт Денежные средства	6 800,00	-	8 000,00	<i>арендные платежи</i>
Дт Актив в форме права пользования 1	2 162,09			
Дт Актив в форме права пользования 2	797,15			
Дт Чистая инвестиция в аренду	10 667,80			<i>850 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Кт Обязательство по аренде		-	14 038,34	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Процентные расходы	7 027,97			<i>обязательство по аренде</i>
Кт Процентные доходы		-	4 067,70	<i>чистая инвестиция в аренду</i>
Дт Амортизация АФПП 1	540,52			<i>актив в форме права пользования</i>
Дт Амортизация АФПП 2	199,29			<i>актив в форме права пользования</i>
Кт Процентные доходы		-	1 700,00	<i>признание дохода от изменения платежа по субаренде</i>

Кейс 5: Аренда и субаренда: объединение договоров

Журнал на 01.01.2021 при неизменной ставке (для сравнения)

Кр Денежные средства	5 100,00	-	6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	12 267,49			
Кр Обязательство по аренде		-	13 764,83	<i>1 000 д.е., дисконтирование по ставке 6%</i>
Дт Процентные расходы	5 143,84			
Дт Амортизация АФПП	2 453,50			
Кт Доход от сдачи имущества в аренду		-	5 100,00	<i>арендные платежи по субаренде</i>

Журнал на 01.01.2021 по новой ставке для аренды и субаренды: объединение договоров

Кр Денежные средства	5 100,00	-	6 100,00	<i>арендные платежи, затраты на ремонт</i>
Дт Актив в форме права пользования	13 513,04			<i>= 12 267,49 + (15 010,38 - 13 764,83)</i>
Кр Обязательство по аренде		-	15 010,38	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Процентные расходы	5 143,84			
Дт Амортизация АФПП	2 453,50			
Кт Доход от сдачи имущества в аренду		-	5 100,00	<i>850 д.е., арендные платежи по субаренде</i>

Журнал с 01.01.2021 по 30.06.2021 при ставке на 31.12.20 для аренды и субаренды: объединение договоров

Кр Денежные средства	6 800,00	-	8 000,00	<i>арендные платежи</i>
Дт Актив в форме права пользования	10 810,43			
Кр Обязательство по аренде			14 038,34	<i>1 333 д.е., дисконтирование по ставке 8%</i>
Дт Процентные расходы	7 027,97			
Дт Амортизация АФПП	2 702,61			
Кт Доход от сдачи имущества в аренду		-	6 800,00	<i>1 133 ден д.е., арендные платежи по субаренде</i>

Задача 1: Отражение в финансовой отчетности

Активы	КЕЙС 2 (5) (операционная аренда, единая ставка)			КЕЙС 5 (финансовая аренда, единая ставка)		
	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021
Денежные средства	- 100,00	- 1 000,00	- 2 200,00	- 100,00	- 1 000,00	- 2 200,00
Активы в форме права пользования	14 720,99	13 513,04	10 810,43	2 944,20	3 699,04	2 959,24
Чистые инвестиции в аренду				12 427,84	11 700,11	10 667,80
<i>ИТОГО Активы</i>	<u>14 620,99</u>	<u>12 513,04</u>	<u>8 610,43</u>	<u>15 272,04</u>	<u>14 399,15</u>	<u>11 427,04</u>
Капитал и обязательства	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021
Обязательства по аренде	14 620,99	15 010,38	14 038,34	14 620,99	15 010,38	14 038,34
Нераспределенная прибыль (убыток)	-	- 2 497,34	- 5 427,92	651,05	- 611,23	- 2 611,30
<i>ИТОГО Капитал и обязательства</i>	<u>14 620,99</u>	<u>12 513,04</u>	<u>8 610,43</u>	<u>15 272,04</u>	<u>14 399,15</u>	<u>11 427,04</u>
Прибыли и убытки	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021
Процентные доходы	-	-	-	-	4 372,27	5 767,70
Процентные расходы	-	- 5 143,84	- 7 027,97	-	- 5 143,84	- 7 027,97
Доход от сдачи имущества в аренду	-	5 100,00	6 800,00	-	-	-
Амортизация	-	- 2 453,50	- 2 702,61	-	- 490,70	- 739,81
Прибыль (убыток) от реализации	-	-	-	651,05	651,05	-
Прибыль (убыток) от модификации	-	-	-	-	-	-
<i>ИТОГО ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ</i>	<u>-</u>	<u>- 2 497,34</u>	<u>- 2 930,57</u>	<u>651,05</u>	<u>- 611,23</u>	<u>- 2 000,08</u>

Задача 1: Отражение в финансовой отчетности

Активы	КЕЙС 3 (финансовая аренда, разные ставки)			КЕЙС 4 (модификация)		
	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021
Денежные средства	- 100,00	- 1 000,00	- 3 900,00	- 100,00	- 1 000,00	- 2 200,00
Активы в форме права пользования	2 944,20	3 699,04	2 959,24	2 944,20	3 699,04	2 959,24
Чистые инвестиции в аренду	12 427,84	11 700,11	10 667,80	12 427,84	15 600,14	14 223,74
<u>ИТОГО Активы</u>	<u>15 272,04</u>	<u>14 399,15</u>	<u>9 727,04</u>	<u>15 272,04</u>	<u>18 299,19</u>	<u>14 982,97</u>
Капитал и обязательства	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021
Обязательства по аренде	14 620,99	15 010,38	14 038,34	14 620,99	15 010,38	14 038,34
Нераспределенная прибыль (убыток)	651,05	- 611,23	- 4 311,30	651,05	3 288,81	944,63
<u>ИТОГО Капитал и обязательства</u>	<u>15 272,04</u>	<u>14 399,15</u>	<u>9 727,04</u>	<u>15 272,04</u>	<u>18 299,19</u>	<u>14 982,97</u>
Прибыли и убытки	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021	01.07.2020	01.01.2021	01.07.2021
Процентные доходы	-	4 372,27	4 067,70	-	4 372,27	5 423,60
Процентные расходы	-	- 5 143,84	- 7 027,97	-	- 5 143,84	- 7 027,97
Доход от сдачи имущества в аренду	-	-	-	-	-	-
Амортизация	-	- 490,70	- 739,81	-	- 490,70	- 739,81
Прибыль (убыток) от реализации	651,05	651,05	-	651,05	651,05	-
Прибыль (убыток) от модификации	-	-	-	-	3 900,04	-
<u>ИТОГО ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ</u>	<u>651,05</u>	<u>- 611,23</u>	<u>- 3 700,08</u>	<u>651,05</u>	<u>3 288,81</u>	<u>- 2 344,18</u>

Задача 2: Учет договоров аренды при изменении срока аренды

- Между Арендатором и Арендодателем заключен договор аренды на 3 года
- Стоимость Актива в форме права пользования – 12 100 д.е.
- Ежемесячные арендные платежи 1 000 д.е.
- По прошествии года Сторонами принято решение продлить данный договор таким образом, что срок аренды составит пять лет.



IFRS 16.40: Арендатор переоценивает обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи с использованием **пересмотренной ставки дисконтирования** в случае: изменение срока аренды, при этом пересмотренные арендные платежи определяются на основе пересмотренного срока аренды



IFRS 16.39: После даты начала аренды арендатор переоценивает обязательства по аренде с учетом изменений арендных платежей и признает сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки актива в форме права пользования.

Задача 1: Учет договоров аренды при изменении срока аренды

При пересчете ставка дисконтирования была изменена с 7,7% до 6%.
Таким образом, стоимость обязательства по аренде была увеличена с 10 798 д.е. до 15 650 д.е.

Д Актив в форме права пользования 4 852

К Обязательство по аренде 4 852

Сумма амортизации изменится, с учетом уже начисленной (12 100 + 4 852 – 4 033 (начисленная за год ДО модификации арендная плата)) / 48 мес. (оставшийся срок аренды) = 269 д.е.

Д Амортизация 269

К Актив в форме права пользования 269

Вопросы и ответы

Ситуация:

- У Компании заключен договор аренды помещения 1 (в 2019-м году), в котором сейчас находится компания (фактически). Срок аренды по договору – до 30.09.2021 включительно. При этом в декабре 2020 года заключен новый договор аренды (на аренду помещения 2, в которое планируется переезд после проведения ремонта), сроком на 7 лет. Договор 1 не расторгнут официально.

По Договору 2 следующие условия:

- Договор заключен 11.12.2020
- Обеспечительный платеж (возвратный)
- Арендные платежи с даты начала аренды
- Доступ в помещение – с 11.12.2020 (на основании акта доступа)
- Прием помещения – не позднее 1.02.2021 (на основании акта приема-передачи)
- По факту получения доступа в помещение – там проводятся ремонтные работы (арендатором). Сроки завершения ремонтных работ не определены договором.

Вопросы и ответы



Вопрос по ситуации:

Дата начала аренды по Договору 2?



IFRS 16.A: Дата начала аренды - дата, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором.

IFRS 16.B36: Срок аренды начинается на дату начала аренды и включает в себя периоды без арендной платы, предоставляемые арендатору арендодателем.



FRS 16.9, B9: Для определения того, передает ли договор право контролировать использование актива в течение периода использования, необходимо проанализировать наличие у клиента двух следующих характеристик: (а) право получать практически все экономические выгоды от использования актива (пункты B21 - B23); и (b) право определять способ использования идентифицированного актива (пункты B24-B30).

Ответ:

Дата начала аренды по Договору 2 – не позднее 01.02.2021. В договоре определена Дата Начала – дата начала срока аренды, как дата подписания Акта приема-передачи помещений

Вопросы и ответы



Вопрос по ситуации:

Как учитывается в расчетах, если обеспечительный платеж в зачет последнего платежа?



IFRS 16.27:

*На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку **обязательства по аренде**, состоят из платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды.*



FRS 16.24:

*Первоначальная стоимость актива в форме права пользования включает в себя величину первоначальной оценки **обязательства по аренде**, арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты.*

Ответ:

Если обеспечительный платеж в зачет последнего платежа произведен на дату начала аренды или до такой даты, при первоначальном признании данный платеж включается в первоначальную стоимость актива в форме права пользования. Если после даты начала аренды, включается в оценку обязательства по аренде.

Вопросы и ответы



Вопрос по ситуации:

Как учитывается в расчетах, если обеспечительный платеж возвратный?



Учет обеспечительного платежа на возвратной основе осуществляется в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

Ответ:

В случае если обеспечительный платеж по экономической сущности не является задатком, авансом и не предназначен для зачета в счет причитающихся арендатору платежей по договору, то указанный обеспечительный платеж по своему экономическому содержанию является прочими предоставленными средствами, размещаемыми на возвратной основе по договорам, отличным от договоров займа или банковского вклада, и отражается на балансовых счетах по дисконтированной стоимости.

Вопросы и ответы



Вопрос по ситуации:

Сам факт заключения договора аренды помещения 2 и наличие информации об этом у бухгалтера будет ли основанием для переоценки обязательств по договору 1 (если нет официального расторжения)?



IFRS 16.20: После даты начала аренды срок аренды повторно анализируется в случае наступления **значительного события либо значительного изменения обстоятельств**, которое подконтрольно арендатору и влияет на наличие у арендатора достаточной уверенности в исполнении опциона, который ранее не учитывался при определении срока аренды, либо в неисполнении опциона, который ранее учитывался при определении срока аренды.



FRS 16.B41: Примеры значительного события или изменения обстоятельств: **деловое решение арендатора, которое имеет непосредственное отношение к исполнению или неисполнению опциона**, значительные усовершенствования арендованного имущества или значительная модификация или адаптация базового актива, которые не предполагались на дату начала аренды

Ответ:

В данной ситуации факт заключения нового договора аренды, планируемые ремонтные работы, планируемый переезд являются значительными изменениями обстоятельств, при которых необходимо проанализировать новый срок аренды по договору 1, и в случае его изменения сделать переоценку обязательства по аренде.

Вопросы и ответы



Вопрос 1:

1. Договор аренды заключен на 5 лет и признается в учете как долгосрочный. В середине срока планируется переезд в новый офис, помещение найдено, получено комм. предложение, в смете организации на следующий год (на 2021, например) включены расходы на переезд. Но уведомление о расторжении договора арендодателю не направлено. Считаете ли вы данные обстоятельства достаточными на реклассификацию договора аренда в краткосрочный с января 2021?
2. Может ли договор аренды после рекласса из долгосрочного в краткосрочный снова быть признан долгосрочным ? И при каких условиях?

Ответ:

1. Ответ на предыдущем слайде.
2. Если при пересмотре срока аренды **в случае наступления значительного события либо значительного изменения обстоятельств**, новый срок аренды будет определен на период более 12 месяцев. Примеры таких значительных событий или значительных изменений обстоятельств приведены в МСФО (IFRS) 16.B41

Вопросы и ответы



Вопрос 2:

Классификация договора аренды как долгосрочного увеличивает обязательства НПФ и уменьшает их размер собственных средств. Какие дополнительные условия, на ваш взгляд, необходимо включать в договор аренды (на срок более 1 года) для признания его краткосрочным?



IFRS 16.B37: На дату начала аренды анализируется наличие достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит опцион на продление аренды или не исполнит опцион на прекращение аренды, учитывая все уместные факты и обстоятельства, которые обуславливают наличие у арендатора экономического стимула для исполнения или неисполнения опциона.



FRS 16.B42:

Прошлая практика арендатора в отношении периода, в течение которого он обычно использовал определенные виды активов, 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.

Ответ:

При определении срока аренды арендатор должен продемонстрировать «достаточную уверенность», учитывая все уместные факты и обстоятельства, включая как ожидаемые будущие события, так и прошлую практику. Данное требование стандарта применяется как к долгосрочной, так и краткосрочной аренде.

Вопросы и ответы



Вопрос 3:

До первого применения МСФО 16 (01.01.19) в учете был признан НМА равный справедливой стоимости арендованной земли, сформированный при объединении бизнесов (business combination). На 01.01.19 по договору аренды был признан актив в форме ПП как сумма двух составляющих: дисконтированные арендные платежи и ранее признанный НМА. Также было признано обязательство сумме дисконтированных арендных платежей. На дату 30.06.2020 актив частично выкупается (не весь земельный участок, а только его доля. Как далее формируются проводки по выкупу и реклассу части АФПП в ОС?

Ответ:

- 1) Согласно пункту 4 МСФО 16 Арендатор вправе, но не обязан, применять настоящий стандарт в отношении договоров аренды нематериальных активов, отличных от описанных в пункте 3(е).
- 2) При первоначальном признании АФПП должен быть признан исходя из величины первоначальной оценки обязательства по аренде.
- 3) На 30.06.2020 необходимо оценить - приводит ли продажа части земли к модификации договора аренды в качестве отдельного договора аренды (существенная модификация). Если модификация не существенная - модификация не учитывается в качестве отдельного договора аренды. Учет согласно IFRS 16.45-46
Покупка части земли и признание ОС производится согласно IAS 16.

Вопросы и ответы



Вопрос 4:

Как учитывать аренду транспортных средств в иностранной валюте.



IFRS 16.27 (b): переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды .

Ответ:

На каждую отчетную дату необходимо осуществлять переоценку обязательства по аренде, рассчитывая оставшиеся арендные платежи по первоначальной ставке дисконтирования по курсу инвалюты на отчетную дату.

На сумму переоценки обязательства по аренде делается корректировка актива в форме пользования на отчетную дату.

Вопросы и ответы



Вопрос 5:

Правильно ли Банк понимает, что при определении срока полезного использования основных средств в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество Банк рассчитывает срок их полезного использования исходя из срока действия договора, определенного с учетом опционов на продление, а не из юридического срока действия договора?

Ответ:

Срок аренды определяется исходя из срока действия договора, определенного с учетом опционов на продление.

Любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором включаются в АФПП. Если такие затраты на улучшения были понесены после заключения договора аренды, тогда арендатор должен учитывать такие затраты в соответствии с другими применимыми стандартами или признавать в составе расходов.

Вопросы и ответы



Вопрос 6:

Как применять стандарт по договорам аренды, заключенным на неопределенный срок?



IFRS 16. B34: *Оценивая срок аренды и анализируя продолжительность не подлежащего досрочному прекращению периода аренды, организация должна применять определение договора и определять период, в течение которого договор обеспечен защитой. Аренда больше не обеспечена защитой, если как у арендатора, так и у арендодателя имеется право расторгнуть аренду без разрешения другой стороны с выплатой не более чем незначительного штрафа..*

Ответ:

Оценивая срок аренды определяя период, в течение которого *договор обеспечен защитой* и используя прошлую практику арендатора в отношении периода, в течение которого он обычно использовал определенные виды активов (аналогичные активы).

Вопросы и ответы



Вопрос 7:

Первоначальной дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности у лизингодателя или кредиторской задолженности у лизингополучателя по лизинговым платежам считается цена приобретения лизингодателем предмета лизинга у поставщика для лизингополучателя за вычетом уже фактически уплаченных лизингополучателем лизингодателю сумм.

Как определить ставку дисконтирования для договоров с переменными платежами по договору лизинга ?

Ответ:

Ставка дисконтирования определяется исходя из заложенной в договоре аренды процентной ставки, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

В общем по договорам лизинга ставка дисконтирования определяется исходя из внутренней ставки доходности (IRR) по потокам лизинговых платежей.

Вопросы и ответы



Вопрос 8:

Если договор аренды - с преимущественным правом продления, т.е. по сути бессрочный, то какой срок считать договором аренды? Если в качестве предполагаемого срока аренды был взят срок, допустим, 5 лет, этот срок истек, и по истечении 5 лет становится понятно, что договор будет продлен еще на год, то каким образом нужно скорректировать обязательство по аренде, срок его амортизации, актив и его амортизацию?

Ответ:

Оценивая срок аренды и анализируя продолжительность не подлежащего досрочному прекращению периода аренды, **организация должна** применять определение договора и определять период, в течение которого договор обеспечен защитой.

Если есть обоснованные подтверждения, что договор больше не будет продлен более чем на 1 год, тогда его следует учитывать как краткосрочный.

Вопросы и ответы



Вопрос 9:

Как отражать в учете суммы по лизингу (согласно МСФО 16) в случае наличия договора долгосрочной аренды выраженного в иностранной валюте (курсовые разницы и ежемесячный пересчет начислений - как правильно отражать). А также проводки и пересчет обязательств при изменении цены ежемесячных платежей по договору.

Ответ:

На каждую отчетную дату необходимо осуществлять переоценку обязательства по аренде, рассчитывая оставшиеся арендные платежи по первоначальной ставке дисконтирования по курсу инвалюты на отчетную дату.

На сумму переоценки обязательства по аренде делается корректировка актива в форме пользования на отчетную дату.

Вопросы и ответы



Вопрос 10:

Модификация договоров аренды - порядок отражения?

Ответ:

Учет модификации если:

- модификация учитывается в качестве отдельного договора аренды IFRS 16. 44
- не учитывается в качестве отдельного договора аренды IFRS 16. 45-46

Если модификация существенная – учитывается, как отдельный договор.

Следует переоценить обязательство по аренде и в дальнейшем:

- уменьшая балансовую стоимость актива в форме права пользования;
- признать в составе прибыли или убытка прибыль или убыток, связанные с частичным или полным расторжением договора аренды

Вопросы и ответы



Вопрос 11:

Арендодатель по договору аренды выполняет ремонт помещений сдаваемых в аренду. Под этот ремонт арендодатель берет кредит. Арендатор выдает гарантию банку-заемщику, гарантируя возврат кредита арендодателя. Как данная гарантия должна быть отражена в учете аренды у арендатора? И должна ли она затрагивать учет аренды арендатора?

Ответ:

Выданная гарантия в учете аренды не участвует. Гарантия должна быть учтена в соответствии с другими применимыми стандартами IFRS 9.

Вопросы и ответы



Вопрос 12:

Как в рамках IFRS 16 расценивать договор аренды земли (сельхоз угодья) с пайщиками? По условиям которого аренда выплачивается натуральными продуктами (зерно) 1 раз в год. Договором закреплено точное количество выдаваемого зерна и период (месяц выдачи). Цена для оценки стоимости аренды ежегодно меняется, что является препятствием для точного определения будущих платежей по договору.

Ответ:

Первоначальная оценка обязательства по аренде с учетом фиксированных платежей и переменных арендных платежей, которые зависят от индекса или ставки (стоимости зерна).

Вопросы и ответы



Вопрос 13:

Модификация - уменьшение срока и увеличение арендной платы. Для расчета корректировки ОПА по модификации договора по уменьшению площади рассчитывается приведенная стоимость платежей на новый (уменьшенный) срок по неизменной ставке дисконтирования, которая действовала до даты модификации. Просим уточнить, приведенная стоимость рассчитывается на основе денежных потоков арендных платежей в размере, действующем на условиях договора до даты модификации?



IFRS 16. 45 (c): на дату вступления в силу модификации договора аренды арендатор должен:

С) переоценить обязательство по аренде путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей с использованием пересмотренной ставки дисконтирования.

Ответ:

Приведенная стоимость пересмотренных арендных платежей рассчитывается по пересмотренной ставке дисконтирования, согласно пересмотренным условиям договора с даты вступления в силу модификации.

Вопросы и ответы



Вопрос 14:

Просим Вас разъяснить, какая из следующих дат является «датой, когда обе стороны соглашаются на модификацию договора аренды»: - дата, когда достигнуты устные договоренности об изменении условий договора аренды, но юридически эти договоренности еще не оформлены - дата, когда достигнутые договоренности об изменении условий договора аренды закреплены юридически?

Ответ:

IFRS 16 четко не регламентирует условия вступления в силу даты модификации. Датой вступления в силу модификации – можно считать дату когда есть достаточная уверенность в том что договоренность по изменению условий договора достигнута. Также, если фактически измененные платежи уже поступают.

Все платежи (процентный доход, амортизация и арендный платеж) учитываются по принципу начисления.

Контакты



Анастасия Терехина

Заместитель директора департамента

Департамент аудиторских и консультационных услуг финансовым институтам

T +7 (495) 737 5353 [доб. 4540]

E TerekhinaA@fbk.ru



Максим Чикишев

Руководитель практики консультирования страховых компаний

Департамент аудиторских и консультационных услуг финансовым институтам

T +7 (495) 737 5353 [доб. 3003]

E Maksim.Chikishev@fbk.ru



Дмитрий Попов

Старший эксперт

T +7 (495) 737 5353 [доб. 3030]

E Dmitriy.Popov@fbk.ru



Александра Буданова

Эксперт

T +7 (495) 737 5353 [доб. 4542]

E Aleksandra.Budanova@fbk.ru

Благодарим за внимание!

ул. Мясницкая, 44/1,
Москва, Россия 101990

T: (495) 737 5353
Ф: (495) 737 5347
E: fbk@fbk.ru

fbk.ru

fbk-pravo.ru

