



Аудит



Консалтинг

Международные
отношения

Учет изменений в договорах аренды в связи с COVID-19

Пандемия COVID-19 требует от составителей финансовой отчетности пересмотреть вопрос о том, являются ли допущения и оценки, сделанные ранее, все еще действительными и уместными, что, в свою очередь, создает дополнительные трудности для компаний во всем мире. В частности, МСФО (IFRS) 16 стал предметом особого внимания для организаций и Совета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB). В настоящее время арендодатели все чаще стали предлагать арендаторам послабления по договорам аренды («арендные концессии»), которые могут быть представлены в виде отсрочки арендных платежей или снижения арендной платы на согласованный срок (возможно, с последующим увеличением арендной платы в будущих периодах). В некоторых странах правительства делают послабления по аренде обязательным требованием, в других странах они просто поощряются. Эти послабления окажут значительное влияние на некоторых арендаторов, особенно в сфере розничной торговли и гостиничного бизнеса, которые во многих случаях были вынуждены временно закрыть свои помещения

МСФО (IFRS) 16 содержит конкретные требования к учету изменений в арендных платежах. Скидки по аренде, которые изменяют общее вознаграждение за аренду, входят в сферу применения этих требований.

В настоящее время арендаторам необходимо оценить, является ли изменение арендных платежей модификацией договора аренды, и если да, то применять конкретные рекомендации по ее учету. Это может быть обременительно, особенно для больших портфелей договоров аренды с различными характеристиками и различными видами изменений по арендным платежам.

Организации уже испытывают на себе значительное давление в результате этой пандемии, и требования, изложенные в МСФО (IFRS) 16, лишь усугубляют эти трудности.

В связи с этим Совет по МСФО предложил в качестве упрощения практического характера предоставить для арендаторов возможность не учитывать как модификацию изменения в арендных платежах в связи с COVID-19. В данной статье разъясняются требования к учету, предлагаются примеры практического применения.

Модификации договора аренды для арендодателя

Финансовая аренда

Учет арендодателем модификаций при финансовой аренде подробно описан в МСФО (IFRS) 16.79-80.

Так же, как и в случае модификации для арендатора, при увеличении сферы применения договора аренды и соизмеримого увеличения арендных платежей, признается отдельный договор аренды. Если данные условия не соблюдаются, арендодатель должен:

1. Если бы аренда классифицировалась в качестве операционной аренды при вступлении модификации в силу, арендодатель должен:
 - создать новый договор аренды с даты вступления модификации в силу; и
 - реклассифицировать балансовую стоимость базовых активов на чистые инвестиции в аренду на дату вступления модификации в силу
2. В тех случаях, когда аренда остается финансовой арендой, чистая инвестиция в аренду учитывается с применением требований МСФО (IFRS) 9. В таком случае, если предположить, что чистая инвестиция в аренду учитывается по амортизированной стоимости, изменение будущих денежных потоков представляет собой изменение стоимости, приводящее к отражению прибыли или убытка в составе отчета о прибыли или убытке.

Операционная аренда

МСФО (IFRS) 16 содержит лишь ограниченные требования по модификации операционной аренды с точки зрения арендодателя. Стандарт требует, чтобы любая модификация рассматривалась как новый договор аренды, а все оставшиеся авансовые арендные платежи и начисления включались в расчет нового договора аренды. В МСФО (IFRS) 16 не указано, разделять ли остатки при расчетах арендодателя на начисления или авансовые платежи, но, по нашему мнению, руководствуясь подходом, применяемым в соответствии с МСФО (IAS) 17, это необходимо делать.

В случае, если новая аренда продолжает классифицироваться как операционная, будущие денежные потоки признаются на линейной (или иной систематической) основе с поправкой на любые авансовые платежи или начисления. Схема признания расходов должна обеспечивать списание остатка до нуля в конце срока аренды.

Обесценение

В связи с изменением справедливой стоимости будущих денежных потоков могут существовать признаки обесценения, которые следует принимать во внимание при обесценении отдельных активов.

Модификация договора аренды для арендатора

Модификация договора аренды и переоценка обязательств по аренде — это две разные концепции, которые потенциально могут привести к различным результатам в учете. Как правило, переоценка производится при наличии изменений в арендных платежах, основанных на договорных положениях, включенных в первоначальный договор, таких как изменение индекса инфляции, корректировка рыночной цены, изменение суммы в рамках гарантии ликвидационной стоимости, которое может фигурировать в договоре аренды (МСФО (IFRS) 16.42). В таком случае будущие денежные потоки прогнозируются и оцениваются по текущей стоимости с использованием ставки дисконтирования, установленной при первоначальной оценке договора аренды (МСФО (IFRS) 16.43).

Модификация договора аренды (рассматриваемое в настоящем документе — не касается изменений в арендуемых базовых активах, таких как уменьшение арендуемой площади) возникает, когда договор аренды модифицируется таким образом, что будущие денежные потоки и/или объем аренды изменяются. В тех случаях,

когда происходит увеличение объема аренды и плата за это увеличение объема аренды соизмерима, учитывается отдельный договор аренды (МСФО (IFRS) 16.44). В противном случае первоначальная аренда переоценивается на:

- определение пересмотренной ставки дисконтирования, соответствующей пересмотренному сроку аренды, базовому активу и арендатору
- определение чистой приведенной стоимости будущих денежных потоков с использованием этой пересмотренной ставки дисконтирования
- корректировка оставшегося актива в форме права пользования на увеличение или уменьшение обязательства по аренде. Если корректировка превышает балансовую стоимость актива в форме права пользования, то это превышение признается как прибыль в составе прибыли или убытка.

Пример 1 Снижение арендной платы

RetailCo закрыла свои магазины 15 марта 2020 года. Экономические и регуляторные условия изменились 30 июня 2020 года таким образом, что RetailCo захотела вновь открыть свои магазины, однако значительный период времени без притока денежных средств привел к недостаточному оборотному капиталу для выполнения своих обязательств по аренде.

1 апреля 2020 года компания Retail Co получила от своего арендодателя 6-месячное снижение арендных платежей, начинающихся 1 апреля и заканчивающихся 30 сентября 2020 года. Ставка привлечения дополнительных заемных средств RetailCo составляла 4% в начале аренды; сейчас она составляет 6%, потому что ее кредитный рейтинг упал. Выплаты составляли 1 000 д.е. в месяц, срок действия которых истекает 30 июня 2021 года. Пересмотренные платежи остаются неизменными. Имеется просрочка по платежам.

По состоянию на 1 апреля 2020 года остаток актива в форме права пользования составлял 15 000 д.е. Остаток обязательств составлял 14 607 д.е.

Месяц	Первоначальный платеж	Новый платеж
Май	1,000	-
Июнь	1,000	-
Июль	1,000	-
Август	1,000	-
Сентябрь	1,000	-
Октябрь	1,000	1,000
Ноябрь	1,000	1,000
Декабрь	1,000	1,000
2021 Январь	1,000	1,000
Февраль	1,000	1,000
Март	1,000	1,000
Апрель	1,000	1,000
Май	1,000	1,000
Июнь	1,000	1,000
Приведенные денежные потоки	14,607	8,779
Изменения +/-	(5,828)	

Пример 1 (продолжение)

Журнал

Д	Обязательство по аренде	5,828
К	Актив в форме права пользования	(5,828)

Корректируется для отражения уменьшения арендного платежа

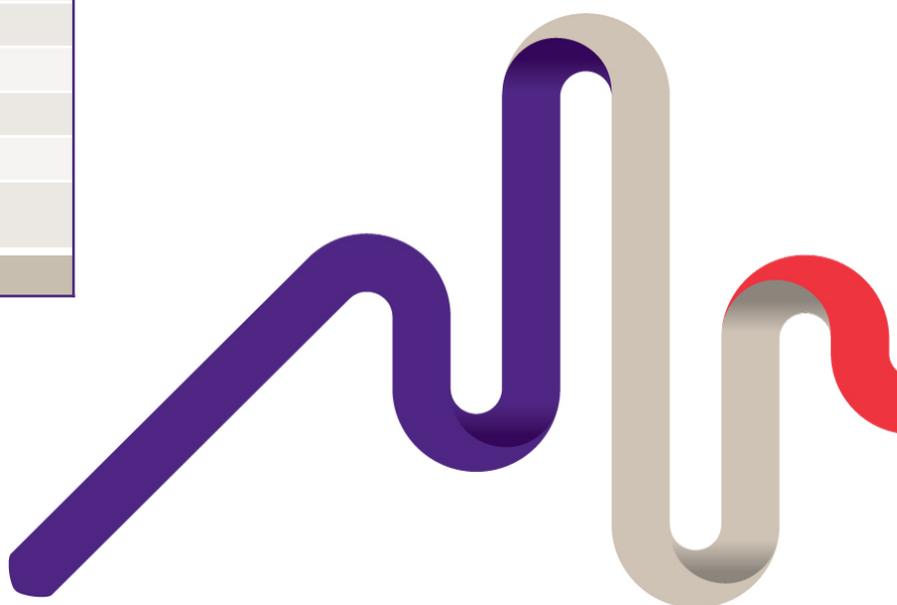
Уменьшение обязательства по аренде > актив в форме права пользования

Если бы на дату модификации актив в форме права пользования составлял 5,000 д.е., то уменьшение (5,828 д.е.) было бы больше его стоимости. В это случае, был бы признан доход

Журнал

Д	Обязательство по аренде	5,828
К	Актив в форме права пользования	(5,828)
К	Доход (прибыли или убытки)	(828)

Корректируется для отражения уменьшения арендного платежа



Упрощение практического характера

Предложенное упрощение практического характера позволяет обойти необходимость проведения арендатором оценки для принятия решения о том, является ли полученное послабление по аренде, связанное с COVID-19, модификацией арендного платежа или нет. Арендатор учитывает уменьшение арендного платежа так, как если бы это изменение не было модификацией договора аренды. Однако, для арендодателя не предполагается никаких изменений.

Предложенное упрощение практического характера применимо только к изменениям арендных платежей, предоставленным непосредственно в результате пандемии COVID-19. Кроме того, послабления предлагаются только для арендаторов, которым предоставляются эти скидки по аренде. Для того, что арендатор мог применить упрощение практического характера, должны быть выполнены все нижеследующие условия:

- послабление по аренде представляет собой облегчение платежей, которое в целом приводит к тому, что вознаграждение за аренду по существу совпадает или меньше первоначального вознаграждения за аренду непосредственно перед предоставлением данного послабления,
- послабления по аренде распространяются на арендные платежи, которые первоначально должны были быть выплачены до 30 июня 2021 года. Таким образом, сюда включаются платежи, которые уменьшаются или откладываются до 30 июня 2021 года, но любые последующие увеличенные арендные платежи выходят за период после 30 июня 2021 года,
- никаких других существенных изменений в другие условия договора аренды не вносится.

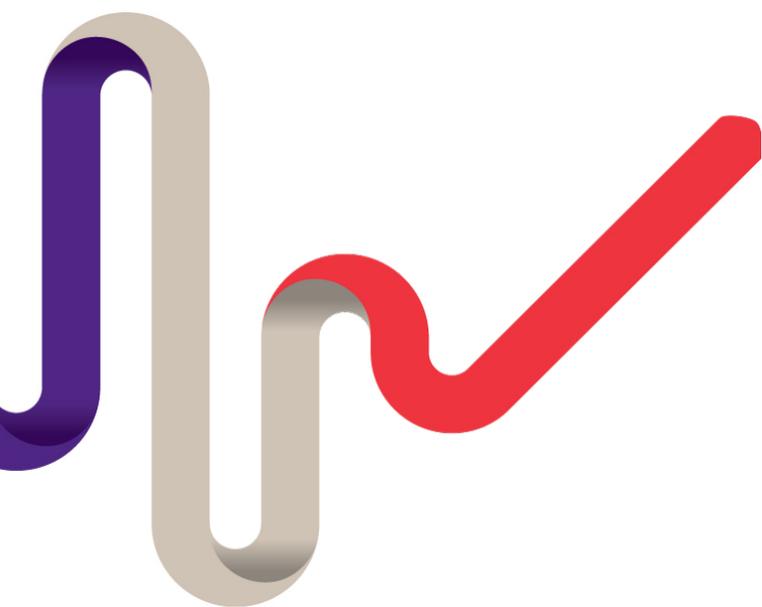
Данное упрощение практического характера может применяться для любой финансовой отчетности, выпущенной после 01 июня 2020 года.

Досрочное применение поправки разрешается, в том числе для финансовой отчетности, еще не выпущенной на дату вступления в действие данной поправки.

Приведем некоторые практические примеры того, где можно было бы использовать упрощение практического характера, - это когда платежи:

- откладываются на определенный период времени, а затем увеличиваются на будущую дату
- полностью отменяются на определенное время
- частично откладываются и частично отменяются на определенный период времени, а затем частично увеличиваются на будущую дату.

Условие, при котором арендные платежи просто переносятся на более позднюю дату, не обязательно является модификацией, которая рассматривается в руководстве по применению МСФО. Однако настоящее упрощение практического характера по-прежнему полезно, поскольку оно позволяет арендатору не оценивать, применяется ли учет изменений как модификацию договора аренды или не применяется.



«Предложенное упрощение практического характера позволяет арендаторам принять решение не проводить оценку, чтобы решить, является ли полученное послабление по аренде связанное с COVID-19, модификацией аренды»

Пример 2 — учет отложенных платежей и затем увеличенных на будущую дату

Ситуация

Арендатор ежемесячно выплачивает арендную плату в размере 1 000 д.е. Арендодатель согласился отсрочить на 6 месяцев арендные платежи с 2020 года по 2021 год в результате COVID-19. Предположим, что процентные расходы составляют 80 д.е. ежемесячно и увеличенные арендные платежи в размере 2 000 д.е. начинаются с 01 апреля 2021 года и продолжаются до 30 сентября 2021 года.

Период отложенных платежей — ежемесячный журнал

Д	Обязательство по аренде	0
К	Денежные средства	0

Отражение арендных платежей

Д	Процентные расходы	80
К	Обязательство по аренде	80

Отражение начисленных процентов за период

Период увеличенных платежей

Д	Обязательство по аренде	2000
К	Денежные средства	2000

Отражение арендных платежей

Д	Процентные расходы	80
К	Обязательство по аренде	80

Отражение начисленных процентов за период

Обязательство по аренде в конце периода, когда платежи были увеличены, будет таким же, как если бы платежи вообще не были изменены.

В течение обоих периодов, по нашему мнению, амортизация на актив в форме права пользования должна начисляться в обычном порядке.

Пример 3 — учет отмененных арендных платежей

Ситуация

Арендатор ежемесячно выплачивает арендную плату в размере 1 000 д.е. Арендодатель согласился отменить на 6 месяцев арендные платежи в 2020 году без корректировки будущих платежей. Предположим, что ежемесячно процентные расходы составляют 80 д.е. и амортизация составляет 100 д.е.

Период отложенных платежей — ежемесячный журнал

Д	Обязательство по аренде	1000
К	Прибыли и убытки	1000

Отражение арендных платежей

Д	Процентные расходы	80
К	Обязательство по аренде	80

Отражение начисленных процентов за период

Д	Амортизация	100
К	Актив в форме права пользования	100

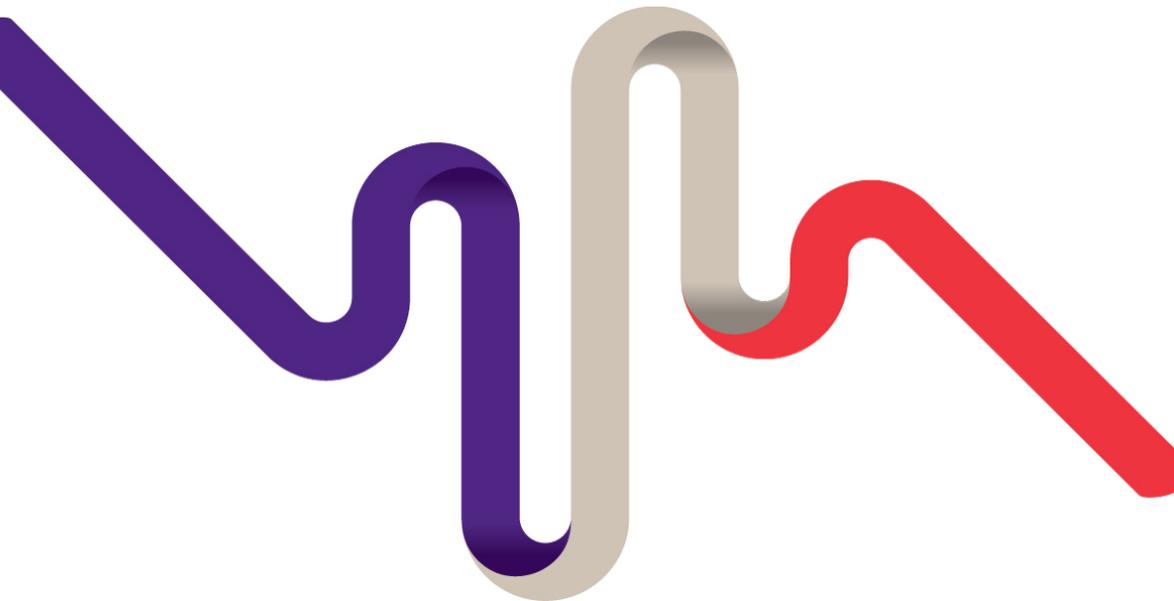
По нашему мнению, предпочтительным является представлением дохода в составе прибыли или убытка как соблюдение учетной политики для переменных арендных платежей.

Тем не менее, мы считаем, что есть доводы для того, чтобы представить уменьшение обязательства по аренде как балансовую статью, например, как "списание долга". До тех пор, пока не будут представлены соответствующие разъяснения, по нашему мнению, оба подхода применимы.

Как ФБК Grant Thornton МОЖЕТ ПОМОЧЬ

Составители финансовой отчетности в настоящее время должны быть более гибкими и быстро реагировать на все изменения по мере развития ситуации. Наличие доступа к экспертам, инсайтам и достоверной информации в наиболее короткие сроки сейчас имеет решающее значение — но ваши ресурсы могут быть ограничены в настоящее время. Мы можем поддержать вас в вопросах учета влияния COVID-19 на вашу компанию.

Сейчас более чем когда-либо необходимо, чтобы организации, их аудиторы и любые другие консультанты по бухгалтерскому учету тесно сотрудничали друг с другом. Если вы хотите обсудить какие-либо из поднятых вопросов, пожалуйста, обратитесь к своему обычному контактному лицу в ФБК Грант Торнтон или посетите веб-сайт www.fbkr.ru.



grantthornton.global

© 2020 Grant Thornton International Ltd.

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