



Что нужно учесть при подготовке отчетности по МСФО за 2020 год (часть 2)

Декабрь 2020

Что нужно учесть при подготовке отчетности по МСФО за 2020 год

Часть 2 Документ МСФО об уступках по аренде, связанных с пандемией Covid-19

С 1 января 2019 года применяются положения МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Многие компании при составлении отчетности за 2019 год применили этот стандарт, признав в отчете о финансовом положении активы в виде права пользования.

МСФО (IFRS) 16 ввел единую модель определения аренды и учета со стороны как арендодателя, так и арендатора. Разделения между операционной арендой (внебалансовый учет) и финансовой арендой (учет на балансе) для арендатора больше нет, вместо этого используется модель, в соответствии с которой в учете арендатора должны признаваться актив в форме права пользования и соответствующее обязательство в отношении всех договоров аренды (учет на балансе по всем договорам), кроме краткосрочной аренды и аренды активов с низкой стоимостью.

В связи с пандемией COVID-19 в 2020 году многие организации вынуждены были отправить работников на удаленную работу. В это время офисы и производственные помещений частично простаивали, а в ситуации, когда помещение находится в аренде, арендаторы вынуждены были нести неоправданные расходы по аренде.

Указом Президента Республики Беларусь от 24.04.2020 № 143 «О поддержке экономики» рекомендовано юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям предоставлять арендаторам с учетом объема их выручки отсрочку по оплате арендной платы, а также уменьшать ее размер.

Некоторые арендодатели пошли на встречу своим арендаторам и предоставили временную уступку или льготы по аренде, например, в таких формах:

- предоставили отсрочку арендным платежам, например, с апреля по декабрь 2020 года;
- уменьшили размер арендной платы за несколько месяцев 2020 года.

Модификация договора аренды

МСФО (IFRS) 16 в большинстве случаев рассматривает подобное изменение условий аренды как модификацию договора аренды. В соответствии с МСФО (IFRS) 16 модификацией договора аренды является изменение объема аренды («*scope of a lease*») или возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями аренды (например, добавление или прекращение

права пользования одним или несколькими базовыми активами либо увеличение или сокращение предусмотренного договором срока аренды).

Учет модификации аренды требует перерасчета и корректировки обязательств по аренде и, соответственно, актива в виде права на аренду. Согласно п. 46 МСФО (IFRS) 16 в случае модификации договора аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, арендатор должен учитывать переоценку обязательства по аренде следующим образом:

(a) уменьшая балансовую стоимость актива в форме права пользования для отражения частичного или полного расторжения договора аренды в случае модификаций договора аренды, которые уменьшают сферу применения договора аренды. Арендатор должен признать в составе прибыли или убытка прибыль или убыток, связанные с частичным или полным расторжением договора аренды;

(b) соответствующим образом корректируя актив в форме права пользования с учетом всех прочих модификаций договора аренды.

Таким образом, в отношении модификации договора аренды, которая не учитывается как отдельный договор аренды, арендатор применяет учет модификации на дату вступления в силу модификации договора аренды. В таком случае арендатор определяет срок аренды по модифицированной аренде и переоценивает обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи с использованием пересмотренной ставки дисконтирования, определенной на эту дату. Пересмотренная ставка дисконтирования - это процентная ставка, заложенная в договоре аренды на оставшийся срок аренды, или, если эта ставка не может быть легко определена, ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатора.

Пример

Арендатор «БелПром» арендует офисное помещение у арендодателя «РиелтГрупп».

Согласно условиям договора аренды арендатор «Белпром» в начале каждого месяца производит фиксированный арендный платеж в размере 1000 руб. Срок окончания аренды 31 декабря 2022 года. Договор не содержит никаких продлений, расторжений или вариантов покупки.

1 июля 2020 года арендодатель «РиелтГрупп» согласился предоставить «арендные каникулы» на три месяца, снизив ежемесячный платеж до 1 рубля.

В этой ситуации происходит уменьшение возмещения за аренду, которое не было частью первоначальных условий аренды. Следовательно, имеется модификация аренды.

На дату вступления в силу модификации, на 1 июля 2020 года «БелПром» применяет учет модификации аренды и переоценивает обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи с использованием

пересмотренной ставки дисконтирования, определенной на дату вступления в силу модификации.

«БелПром» учитывает переоценку обязательства по аренде путем корректировки балансовой стоимости актива в форме права пользования следующим образом:

Дт Обязательство по аренде 999 х 3 с учетом дисконтирования

Кт Актив в форме права пользования

Амортизация измененного актива в форме права пользования продолжается начисляться в течение оставшегося срока аренды.

Поправки к МСФО (IFRS 16), связанные с COVID-19

Для упрощения учета для арендаторов Совет по МСФО в мае 2020 г. принял поправки к МСФО (IFRS 16), связанные с COVID-19. <https://www.ifrs.org/projects/2020/ifrs-16-and-covid-19/>

Основная идея этих поправок заключается в том, что арендаторы не должны учитывать уступки по аренде как модификацию аренды.

Это упрощение практического характера, которое **применяется на усмотрение компании**.

В качестве упрощения практического характера арендатор может принять решение не анализировать, является ли уступка по аренде модификацией договора аренды. Арендатор, который принимает такое решение, должен учитывать любое изменение арендных платежей, обусловленное указанной уступкой по аренде, аналогично тому, как это изменение отражалось бы в учете, если бы оно не являлось модификацией договора аренды.

Тем не менее, чтобы применить упрощение необходимо выполнить три условия.

Упрощение применимо только к тем уступкам по аренде, которые возникают в качестве прямого следствия пандемии Covid-19, и только при соответствии всем следующим условиям:

(a) изменение арендных платежей приводит к пересмотренной сумме возмещения за аренду, при этом сумма возмещения остается практически такой же или становится меньше суммы возмещения за аренду на момент, непосредственно предшествующий возникновению этого изменения;

(b) любое снижение арендных платежей касается только платежей, которые по первоначальному договору подлежали уплате **не позднее 30 июня 2021 года** (например, уступка по аренде будет соответствовать данному условию, если вследствие этой уступки арендные платежи до 30 июня 2021 года включительно будут снижены, а арендные платежи после 30 июня 2021 года - повышены); и

(c) другие существенные изменения условий договора аренды отсутствуют.

Таким образом, при применении упрощения «прощение» арендных платежей будет учитываться аналогично учету переменных арендных платежей: арендатор прекращает признание части обязательства по аренде, которая была «прощена», и признает соответствующую прибыль.

Также следует учитывать, что в соответствии с п. 3.3.1 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» организация должна исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из своего отчета о финансовом положении тогда и только тогда, когда оно погашено, т. е. когда предусмотренная договором обязанность исполнена, **аннулирована или прекращена по истечении срока**. Переменные арендные платежи признаются в составе прибыли или убытка в том периоде, в котором наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей (п. 38 МСФО (IFRS) 16).

Пример

Арендатор «БелПром» арендует офисное помещение у арендодателя «РиелтГрупп».

Согласно условиям договора аренды арендатор «Белпром» в начале каждого месяца производит фиксированный арендный платеж в размере 1000 руб. Срок окончания аренды 31 декабря 2022 года. Договор не содержит никаких продлений, расторжений или вариантов покупки.

1 июля 2020 года арендодатель «РиелтГрупп» согласился предоставить «арендные каникулы» на три месяца, снизив ежемесячный платеж до 1 рубля.

Арендатор «БелПром» решил применить упрощение по учету аренды, предусмотренное п.46В МСФО (IFRS) 16.

1 июля «БелПром» учитывает уменьшение будущих арендных платежей путем прекращения признания той части обязательства по аренде, которая была прощена, и признания корректировки в составе прибыли или убытка.

Дт Обязательство по аренде 999 x 3 с учетом дисконтирования

Кт Прибыль

Амортизация актива в форме права пользования продолжается начисляться в течение оставшегося срока аренды.

Если арендодатель снизил аренду только за один период, а затем пропорционально увеличил ее в последующие периоды (т.е. предоставил отсрочку или перенес плату на другой период), без изменения общей суммы платежей, то арендатор:

- переоценивает обязательство по аренде путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей с использованием исходной ставки дисконтирования;
- эффект переоценки признается в составе прибыли или убытка;

- далее на обязательство по аренде начисляются проценты, начиная с даты модификации и с применением исходной ставки дисконтирования.

Пример

Арендатор «БелПром» арендует офисное помещение у арендодателя «РиелтГрупп».

Согласно условиям договора аренды арендатор «Белпром» в начале каждого месяца производит фиксированный арендный платеж в размере 1000 руб. Срок окончания аренды 31 декабря 2022 года. Договор не содержит никаких продлений, расторжений или вариантов покупки.

1 июля 2020 года арендодателя «РиелтГрупп» согласился предоставить «арендные каникулы» на три месяца, предоставив рассрочку в оплате арендной платы до 31 декабря 2020 года.

1 июля «БелПром» прекращает признание части обязательства по аренде, которая представляет собой временную стоимость денег отсроченного арендного платежа с использованием неизменной ставки дисконтирования с корректировкой в прибыли или убытке.

*Дт Обязательство по аренде - на разницу между первоначальным
обязательством и пересчитанным обязательством*

Кт Прибыль

Амортизация актива в форме права пользования продолжается начисляться в течение оставшегося срока аренды.

Раскрытие информации

Если арендатор применяет упрощение по уступкам по аренде, арендатор должен раскрыть:

(a) факт применения упрощения практического характера ко всем уступкам по аренде, либо, если упрощение практического характера применяется не ко всем таким уступкам по аренде, информацию о характере договоров, в отношении которых было применено данное упрощение практического характера; и

(b) величину, признанную в составе прибыли или убытка за отчетный период, отражающую изменения арендных платежей, обусловленные уступками по аренде, в отношении которых арендатор применил упрощение практического характера.

Применение поправки

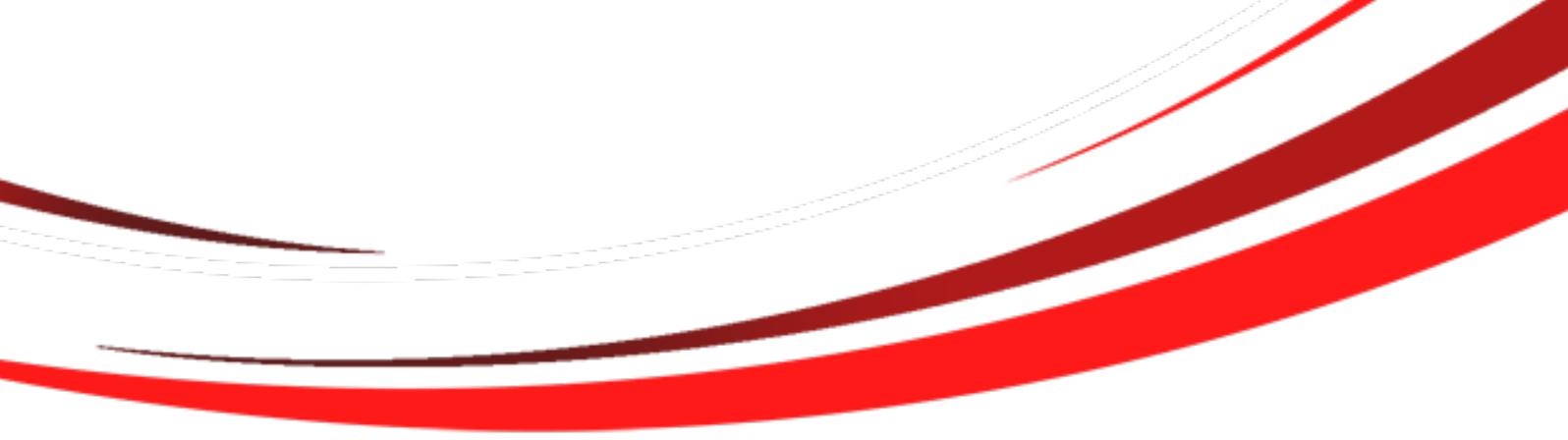
Арендаторы должны применять данную поправку в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июня 2020 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

Применение поправки арендодателями

Поправка к МСФО (IFRS) 16 не предоставляет упрощения практического характера для арендодателей. Соответственно, для учета уступок по аренде арендодатели применяют общие положения МСФО (IFRS) 16.

Совет МСФО также выпустил методичку по данному вопросу: **IFRS 16 and covid-19. Accounting for covid-19-related rent concessions applying IFRS 16 Leases**

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/ifrs-16/ifrs-16-rent-concession-educational-material.pdf>



КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Материал подготовлен Комитетом по содействию внедрению МСФО.

Руководитель комитета Костян Денис Михайлович

Электронная почта комитета: ifrs@audit-ap.by

220030 г. Минск
ул.Мясникова, д.29, пом.202

Телефон:
+375(17)363 70 43

E-mail:
info@audit-ap.by