

Вахрушина Мария Арамовна,

*доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва,
Vakhrushina@mail.ru*

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА» В СВЯЗИ С ПАНДЕМИЕЙ COVID-19

Аннотация. В статье проанализировано содержание поправок к МСФО (IFRS) 16 «Аренда», опубликованных Советом по МСФО в мае 2020 года в связи с пандемией COVID-19, и основные требования по раскрытию в финансовой отчетности арендатора дополнительной информации. Особенно внимание уделено возможным подходам к отражению в финансовой отчетности уступок по аренде, связанных пандемией COVID-19. Сделан вывод о необходимости и возможности раскрытия арендаторами дополнительной отчетной информации, связанных с пандемией COVID-19.

Ключевые слова: учет аренды, отчетность арендатора, уступки по аренде, поправки к МСФО, профессиональное суждение, практика применения, пандемия COVID-19.

Vakhrushina Maria Aramovna,

*Doctor of Economics, Professor, Professor of Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
Vakhrushina@mail.ru*

FEATURES OF APPLYING IFRS 16 "LEASES" IN CONNECTION WITH THE COVID-19 PANDEMIC

Abstract. The article analyzes the content of amendments to IFRS 16 "leases", published by the IASB in may 2020 in connection with the COVID-19 pandemic, and the main requirements for disclosure of additional information in the lessee's financial statements. Particular attention is paid to possible approaches to recording lease assignments related to the COVID-19 pandemic in the financial statements. It is concluded that additional reporting information related to the COVID-19 pandemic is necessary and possible for tenants to disclose.

Keyword: lease accounting, lessee reporting, lease assignments, amendments to IFRS, professional judgment, application practices, COVID-19 pandemic.

Пандемия COVID-19 отрицательно повлияла на деятельность многих сфер экономики. По прогнозам Минэкономразвития, российский ВВП в годовом выражении сократится в третьем квартале 2020 г на 6,3%, в четвертом – на 5,2%. Ожидается снижение оборота розничной торговли в РФ в 2020 году на 5,2%, объем платных услуг населению – на 10%. Инвестиции в основной капитал снизятся на 12%.

Однако наиболее разрушительное влияние пандемия COVID-19 оказала на сектор арендных операций. Так, по данным Росстата России в 2020 г. впервые с 2009 г. зафиксирован отрицательный вклад в общую динамику ВВП сделок с недвижимостью. Важно, что снижение по операциям с недвижимым имуществом произошло «за счет сдачи в аренду нежилой недвижимости» [1].

В этой связи особое значение приобретает раскрытие в финансовой отчетности компаний информации об учете операций у арендатора, в частности, о предоставленных ему уступках, связанных с влиянием пандемии COVID-19.

Исследования ряда российских ученых посвящены вопросам раскрытия отчетной информации об арендных операциях. В их числе Лаврухина Т.А. и Агеева Е.С. [2]. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. [3], Хамидуллина Г.И., Сафиулина Р.А. [4], Дерновская И.Н. [5]. Однако в современных условиях актуальной становится тема раскрытия информации в отчетности арендаторов о предоставленных им уступках по аренде в условиях пандемия COVID-19.

В связи с негативным влиянием пандемии COVID-19 на деятельность арендаторов последние стремятся получить от арендодателей различного рода уступки (концессии) по аренде. При этом под уступкой по аренде следует понимать одну из двух возможных ситуаций:

- отсрочку в уплате арендных платежей;
- полное прощение существующего обязательства уплаты аренды.

При подготовке финансовой отчетности встает вопрос о порядке раскрытия подобных ситуаций.

Совет по МСФО предполагает, что пандемия COVID-19 будет влиять на финансовую отчетность еще продолжительное время, вероятно, до середины 2021 г. В этой связи он выпустил поправки к МСФО (IFRS) 16 «Аренда», раскрывающие как содержание уступки по аренде, так и порядок ее учета. Под *уступкой* предложено понимать любые изменения арендных платежей, обусловленные пандемией и отвечающие критериям признания. Поправки к стандарту действуют в отношении отчетных годовых периодов, начинающихся с 1 июня 2020 г., при этом разрешено досрочное применение. Указанными поправками к стандарту определены критерии, выполнение которых позволяет применить уступку:

- 1) уступка является прямым следствием пандемии;
- 2) уступка должна представлять собой изменение арендных платежей, в результате чего эти арендные платежи должны уменьшиться или остаться практически теми же;
- 3) любое уменьшение арендных платежей должно затрагивать те платежи, которые изначально подлежали уплате не позднее 30 июня 2021 г.;
- 4) отсутствуют какие-либо иные существенные изменения в условиях аренды.

Наибольшего внимания, по нашему мнению, среди названных критериев заслуживает последний, требующий уверенности в отсутствии каких-либо иных *существенных* изменения в условиях аренды. Это означает, что для правильного учета уступок по аренде требуется профессиональное суждение с оценкой того, является ли изменение условий, предусмотренных договором аренды, существенными. Например, изменение механизма арендных платежей с фиксированных на переменные может быть признано несущественным (например, в случае, когда величина переменных платежей ограничена изначальной величиной фиксированных платежей). Ошибочность высказанного суждения может нарушить методологические принципы применения МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в связи с пандемией COVID-19.

Для учета уступок по аренде поправками к МСФО (IFRS) 16 «Аренда» арендаторам предоставлена возможность добровольного применения в учете *упрощения практического характера*. С этой целью арендатору нужно решить, является ли предоставленная ему уступка модификацией аренды. Если критерии признания модификации выполняются, изменение обязательства по аренде признаются упрощенно в составе прибылей или убытков без изменения ставки дисконтирования.

Если арендатор принимает решение воспользоваться предоставленным поправками правом, упрощение практического характера следует применить последовательно ко всем предоставленным уступкам, либо к однородным классам уступок.

Важным и необходимым условием раскрытия информации об уступке по аренде является ее *предварительное* письменное согласование с арендодателем. Если арендатор, нарушая условия договора, без согласования своих действий с арендодателем приостановил уплату арендных платежей или перечисляет их в сокращенном объеме, подобные нарушения договорных условий уступкой по аренде признаны быть не могут. Арендодатель должен подписать соглашение, свидетельствующее о том, что стороны договорились. Если уступка в отчетном периоде еще не согласована, то влияния на информацию отчетного периода она не окажет. Иными словами, для того чтобы временное прекращение уплаты арендных платежей можно было признать уступкой, арендодатель должен дать на такое прекращение свое письменное согласие.

В случае наличия подобных договоренностей дальнейший учет будет зависеть от того, применяет ли арендатор упрощение по учету такого рода уступок. Если упрощение применяется, то эффект изменения обязательства напрямую учитывается в составе прибыли или убытка, при этом ставка дисконтирования корректировке не подлежит. Применение упрощения, таким образом, существенно облегчает учетные процедуры.

Если упрощение в учете арендатора по каким-либо причинам не применяется, следует ответить на вопрос: является ли уступка модификацией аренды? При этом под модификацией условий аренды МСФО (IFRS) 16 «Аренда» понимает такое изменение объема (сферы) аренды или возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями заключенного договора аренды. Согласно стандарту модификация условий аренды в учете арендатора подлежит признанию в качестве дополнительного договора аренды при выполнении двух условий:

1) расширяется объем аренды, при этом арендатор получает право пользования дополнительными базовыми активами;

2) возмещение, предусмотренное за аренду, увеличивается на сумму, соизмеримую с ценой обособленной сделки по предоставлению указанного права с учетом соответствующих корректировок этой цены, обусловленных обстоятельствами конкретного договора.

Применительно к учету уступок по аренде арендатор должен руководствоваться следующим. Если уступка не является модификацией аренды, эффект уступки признается упрощенно в составе прибылей и убытков, и ставка дисконтирования при этом не корректируется.

Отдельного рассмотрения требует ситуация, в которой должны применяться базовые требования стандарта. В случае, когда критерии признания уступки аренды выполняются, арендатору следует применить базовые требования стандарта:

- обновить ставку дисконтирования
- отнести эффект предоставленной уступки в состав актива в форме права пользования

[6].

Выше были представлены признаки модификации аренды, изложенные в МСФО 16. Они должны быть оформлены юридически. Изменения, вносимые в первоначальный договор аренды, в случае модификации утверждаются повторным согласованием первоначального договора. Например, может быть заключено дополнительное соглашение сторон к договору аренды. Кроме того, первоначальные условия аренды могут быть изменены в результате вступления в силу отдельных законодательных актов страны. Анализируя ситуацию на предмет наличия (отсутствия) модификации аренды, следует принять во внимание всю

совокупность факторов – как договорные отношения между арендатором и арендодателем, так и законодательство страны, регулирующее данную сферу.

Согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда» модификацией аренды является корректировка арендных платежей (их увеличение или уменьшение) в сравнении с первоначально согласованными. Так, причиной изменения объема аренды может стать изменение, в сравнении с предусмотренным договором, параметров арендуемого актива – размера кв. метров арендуемой площади, кубических объемов стеллажного пространства, каких-либо иных физических показателей. Подобные изменения свидетельствуют о модификации аренды.

Вместе с тем, если возможность проведения корректировок арендных платежей была предусмотрена договором аренды, такие корректировки модификацией договора аренды признаны быть не могут. Кроме того, если арендатор не уплачивает суммы, которые подлежат уплате по договору без согласования с арендодателем (двухстороннее соглашение не заключено), модификация договора аренды также отсутствует. В любом случае, проводя подобный анализ, следует принять во внимание как условия договора, так и относящееся к нему законодательство.

На практике может случиться изменение сроков аренды, предусмотренных заключенным договором. Для ответа на вопрос, является ли такое изменение модификацией аренды, необходимо обратиться к содержанию заключенного договора. Необходима выработка профессионального суждения – не является ли это продление или сокращение срока переоценкой арендатором достаточной уверенности исполнения (неисполнения) опциона, предусмотренного первоначальным договором. Если арендатор воспользовался предусмотренным договором опционом на изменение срока договора аренды, то изменение сроков аренды не может быть признано модификацией договора аренды. Арендатор в подобной ситуации лишь воспользовался возможностью, предоставленной договором, скорректировать первоначальный срок аренды. В данном случае условия договора не меняются.

Если договором аренды опционы предусмотрены не были, а срок договора, тем не менее, меняется, подобное изменение следует признать модификацией аренды.

Кроме того, другим важным признаком модификации является добавление или отмена права пользования одним или более активов.

Если следствием проведенных экспертных оценок изменение договорных условий признано модификацией, не являющейся отдельной арендой, порядок учета должен быть следующим. Необходимо:

- 1) повторно распределить возмещение в измененном договоре, разделив его на арендные и неарендные компоненты;

- 3) повторно определить срок аренды в отношении арендных компонентов;
- 4) пересчитать обязательства (измененные арендные платежи должны быть продисконтированы по измененной ставке дисконтирования);
- 5) установить вид модификации. Если это частичная или полное прекращение аренды, в учете должен быть уменьшен актив в форме права пользования. Кроме того, признается эффект от выбытия части актива и части обязательства на счете прибылей и убытков. Если произошли другие модификации (не частичное прекращение или уменьшение объема аренды), корректировке подлежит актив в форме права пользования.

Библиографический список

1. Вахрушина М.А. МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: новации стандарта и влияние пандемии COVID-19 на организацию учета и раскрытие отчетной информации // Международный бухгалтерский учет. Том 23, Выпуск 9, 2020 , С.962-980.
2. Лаврухина Т.А., Агеева Е.С. Ключевые изменения в учете аренды в новом МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // В сборнике: Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т.Гиляровской. Материалы VIII Международной научно-практической конференции. под ред. Д. А. Ендовицкого, Н. Г. Сапожниковой, Т. Н. Панковой, 2019. С. 76-80.
3. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет, 2017. Т. 20. № 1 (415). С. 2-15.
4. Хамидуллина Г.И., Сафиулина Р.А. Методика учета арендных операций у арендатора // Вестник науки, 2019. Т. 3. № 5 (14). С. 254-257.
5. Дерновская И.Н. Особенности применения IFRS 16 «Аренда» для договоров аренды недвижимости // В сборнике: Фундаментальные и прикладные исследования: опыт, проблемы и перспективы. сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, 2020. С. 5-10.
6. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. 2017/2018: в 4 ч. / Пер. с англ. – 14-е изд.- М:ИПЦ «Маска, 2018. 4384с.