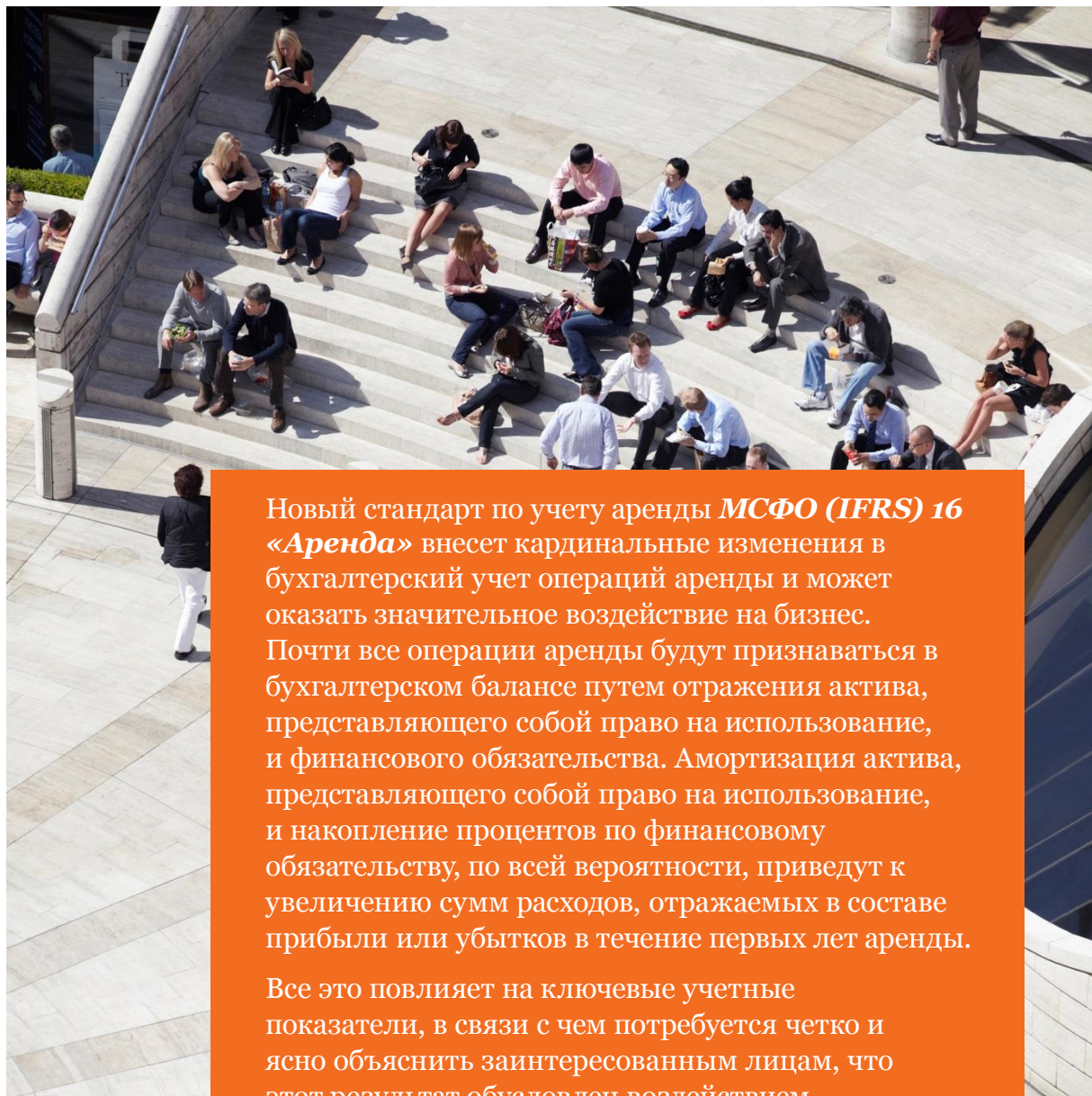


# МСФО 16 - новый стандарт по учету аренды

## Влияние на сектор розничной торговли и потребительский сектор

Консультационные услуги в области финансовой отчетности



Новый стандарт по учету аренды **МСФО (IFRS) 16 «Аренда»** внесет кардинальные изменения в бухгалтерский учет операций аренды и может оказать значительное воздействие на бизнес. Почти все операции аренды будут признаваться в бухгалтерском балансе путем отражения актива, представляющего собой право на использование, и финансового обязательства. Амортизация актива, представляющего собой право на использование, и накопление процентов по финансовому обязательству, по всей вероятности, приведут к увеличению сумм расходов, отражаемых в составе прибыли или убытков в течение первых лет аренды.

Все это повлияет на ключевые учетные показатели, в связи с чем потребуются четко и ясно объяснить заинтересованным лицам, что этот результат обусловлен воздействием произошедших изменений.

# Почему новый стандарт важен для сектора розничной торговли и потребительского сектора?

Одним из секторов, на которые новый стандарт окажет наиболее заметное влияние, скорее всего, будет сектор розничной торговли, в связи с тем, что он активно использует арендованные помещения для размещения магазинов. В Глобальном исследовании PwC по вопросам капитализации аренды отмечается, что у магазинов розничной торговли медианное значение показателя задолженности увеличится на 98 %, а медианное значение показателя EBITDA возрастет на 41 %.

Большинство договоров аренды имеют форму среднесрочной аренды (обычно от 3–5 до 9 лет) помещений, расположенных как в престижных

местах («флагманские магазины»), так и в торговых центрах или обычных торговых точках. Эти договоры аренды, как правило, предусматривают возможность возобновления аренды и часто предполагают переменные арендные платежи. Их переменный характер обычно обусловлен корректировками с учетом инфляции и условными арендными платежами в некоторых местах, где собственник недвижимости имеет личную заинтересованность в результатах деятельности бизнеса (например, аэропорты, и соглашения по принципу «магазин в магазине»). Исторически такую аренду считали операционной арендой, и она не оказывала никакого

воздействия на бухгалтерский баланс. Сумма, отражавшаяся в отчете о прибылях и убытках, обычно рассчитывалась линейным методом и включалась в операционные расходы в полном объеме. Новый стандарт по учету аренды окажет воздействие не только на бухгалтерский баланс, но и на операционные расходы, которые теперь должны подразделяться на операционные и финансовые расходы.

Освобождение, предоставляемое для краткосрочной аренды и аренды малоценных активов, по всей вероятности, не сильно облегчит задачу для магазинов розничной торговли.

## Ключевые вопросы для отрасли и ее клиентов

**?** *Какие виды соглашений могут отвечать новому определению аренды?*

**Ответ:** Большинство договоров на аренду недвижимости для розничной торговли (как для отдельных магазинов, магазинов на центральных торговых улицах, так и для торговых точек, организованных по принципу «магазин в магазине»),

по-видимому, будут отвечать определению аренды. Такие договоры будут соответствовать критериям аренды, так как в них присутствует право контроля над активом и получение экономических выгод от его использования.

Могут существовать соглашения, по которым право на использование актива не вполне четко определено, а организация может не получать в полной мере экономические выгоды

от актива. Необходимо выполнять тщательный анализ условий таких соглашений, особенно в ситуациях, когда помещения, выделенные организации, не вполне четко определены, и (или) владелец магазина имеет право заменить имеющиеся помещения, оказывающие существенное влияние на экономические доходы клиента. Такие соглашения могут не отвечать определению аренды и поэтому будут рассматриваться как услуга.

**?** *Что может повлиять на идентификацию и оценку «права контроля над использованием» актива?*

**Ответ:** Присутствие в договоре на аренду для магазина розничной торговли права неограниченного использования выделенного торгового помещения, включая контроль арендатора над планировкой магазина, физическим доступом в это помещение и продаваемыми товарами, указывает на наличие у арендатора общего права контроля над использованием актива. Положения договора о ремонте помещения, согласно которым арендатор обязан вернуть объект недвижимости в то состояние, в котором он находился на дату начала арендных

отношений, и положения о переменной арендной плате, по всей вероятности, не будут оказывать влияние на оценку наличия в соглашении признаков договора аренды, так как они не ограничивают использование актива.

Обычно в торговых центрах собственник недвижимости может заменять торговое помещение арендатора только в очень редких случаях, таких как необходимость проведения комплексных ремонтных работ или объединения торговых площадей для размещения нового арендатора. Если собственник объекта недвижимости обязан предоставить альтернативное помещение аналогичного уровня с точки зрения местонахождения и потока клиентов, а также покрыть затраты на переезд, то такая замена не изменит результаты оценки наличия в соглашении признаков договора аренды. Большинство экономических выгод, связанных с использованием помещений, будут по-прежнему поступать арендатору.

Участие собственника объекта недвижимости в техническом обслуживании, уборке, охране (что часто имеет место в торговых центрах) также обычно не оказывает влияния на право контроля над активом.

Необходимо тщательно продумать вопрос порядка учета первоначальных прямых затрат, являющихся неизбежными вменными затратами, связанными с арендой, таких как комиссионные или некоторые платежи, выполняемые в адрес существующих арендаторов с целью получения аренды.

Возможно, такие затраты будут необходимо включить в состав актива, представляющего собой право на использование, и амортизировать на протяжении предполагаемого срока аренды (см. МСФО (IFRS) 16, пример 13).

**?** *Каких других отделов, помимо отделов, связанных с бухгалтерским учетом, коснется новый стандарт?*

**Ответ:** Отдел налогообложения должен будет оценить, каким образом стандарт повлияет на обязательства по отложенному налогообложению. Отделу управления персоналом следует изучить вопрос о возможном влиянии стандарта на показатели и политику оплаты труда.



## Какие экономические выгоды, помимо физического выпуска продукции, следует принимать во внимание?

**Ответ:** Основные экономические выгоды, которые возникают в результате аренды торговых помещений, будут обусловлены возможностью продавать продукты с целью

получения прибыли. Для магазинов розничной торговли существуют и другие косвенные выгоды:

- усиление бренда за счет аренды торговых точек в престижных местах (то есть флагманских магазинах);
- физическое присутствие, позволяющее осуществить рекламу новых и (или) существующих продуктов, которые могут быть заказаны или приобретены другими способами (например,

в интернет-магазинах);

- другие стратегические выгоды от аренды, заключающиеся в том, что торговые точки могут располагаться или рядом с магазинами, продающими аналогичные или сопутствующие товары (что типично для индустрии товаров роскоши), или занять торговые площади таким образом, чтобы помешать конкурентам расположиться на соседних торговых площадях.



## Что может оказать влияние на обязательства по аренде, которые признаются в учете?

**Ответ:** Обязательства по аренде должны признаваться по приведенной стоимости с учетом фиксированных платежей и некоторых других платежей, в отношении которых у арендатора имеется разумная уверенность в том, что они будут осуществлены. К ним относятся в том числе гарантии ликвидационной стоимости и цена исполнения опционов на покупку арендуемого актива или прекращения аренды.

Переменные платежи, зависящие от каких-либо факторов, отличных от индекса или ставки, не включаются в обязательства. Это может привести к возникновению условной арендной платы, которая основывается на

исключении продаж из обязательства по аренде и учитывается в периоде, когда фактически произошли продажи.

Потенциально важный элемент, который необходимо принимать во внимание, – это опционы на возобновление аренды, на которые установлена рыночная цена, но в отношении исполнения которых имеется разумная уверенность или в связи с которыми у арендатора имеется значительный экономический стимул для возобновления аренды (например, флагманские магазины на центральных торговых улицах). В таких случаях может оказаться необходимым включить в расчет обязательства по аренде платежи в течение срока продленной аренды.

Отдельно должны быть идентифицированы услуги, предоставляемые в рамках соглашений об аренде, не отвечающие определению аренды, такие как страхование

и техническое обслуживание. Они исключаются из обязательства по аренде, если могут быть надежно оценены и распределены. В качестве альтернативы у арендаторов есть возможность выбрать учетную политику (для каждого класса базовых активов), не предусматривающую отделение этих компонентов.

Положения договора о восстановлении или ремонте помещений должны учитываться как резервы в соответствии с МСФО (IAS) 37, они влияют на признание актива, представляющего собой право на использование. Это совпадает с действующими требованиями КРМФА (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах». Затраты на восстановление и ремонт, как правило, не будут включаться в состав обязательства по аренде.



## Как внедрение нового стандарта повлияет на ключевые учетные показатели?

**Ответ:** Для арендаторов новый порядок учета незамедлительно повлияет на целый ряд показателей, отслеживаемых заинтересованными лицами, включая:

- чистую задолженность и соотношение собственного и заемного капитала (увеличатся, так как обязательство по аренде включается в чистую задолженность);
- чистые активы (снизятся, так как актив, представляющий собой право на использование, амортизируется линейным методом, в то время как обязательство по аренде в первые годы амортизируется более медленно);

- EBITDA (увеличится, так как расходы по аренде заменяются процентными расходами и амортизацией);
- ROCE (прибыль на вложенный капитал), где капитал определяется как собственный плюс заемный капитал, включая обязательства по аренде, – снизятся, так как увеличение операционной прибыли непропорционально увеличению вложенного капитала.



## Каковы возможные последствия для бизнеса более широкого характера?

**Ответ:** Новый порядок учета может оказать воздействие на ряд областей:

- особые условия кредитных договоров:

может потребоваться пересмотр особых условий;

- выплаты, основанные на акциях: – может потребоваться пересмотр показателей деятельности;
- политика выплаты дивидендов: новый характер сумм расходов, отражаемых в составе прибыли или убытков, может оказать влияние на возможность

выплаты дивидендов;

- переговоры по условиям аренды: хотя вопросы бухгалтерского учета не должны являться решающим фактором в коммерческих переговорах, поведение участников рынка может измениться, и предпочтение будет отдаваться аренде на более короткий срок с целью снизить сумму, признаваемую как обязательство по аренде.



## Потребуется ли от нас разработка абсолютно новой системы для отслеживания и администрирования аренды?

**Ответ:** Многие арендаторы в настоящее время управляют договорами операционной аренды с помощью электронных таблиц или через систему кредиторской задолженности. Для переоценки на каждую отчетную дату условий аренды и платежей, привязанных к индексам, потребуется информация,

получение которой потребует сбора большого объема данных. Возможно, арендаторам для выполнения требований нового стандарта придется осуществить модификацию информационных систем, процессов и средств внутреннего контроля.



## Каким образом и когда мне следует приступить к разработке и использованию программы по управлению изменениями и обеспечению соблюдения требований?

**Ответ:** Организациям следует воспользоваться тем, что у них в распоряжении имеется продолжительный период внедрения. Хорошей отправной точкой будет первоначальная оценка кадровых ресурсов, процессов, систем, данных, вопросов управления и политики.

# Краткая информация о новом стандарте

## Когда стандарт вступает в силу?

Новый стандарт по учету аренды вступает в силу в 2019 году и распространяется на уже действующие договоры аренды (для них предусмотрены некоторые упрощения в период перехода).

## Какова сфера применения нового стандарта?

Стандарт применяется ко всем договорам аренды, за исключением прав на геологоразведку невозобновляемых ресурсов; прав, предусмотренных лицензионными соглашениями; аренды биологических активов и концессионных соглашений о предоставлении услуг.

Для арендодателей из сферы применения МСФО (IFRS) 16 исключаются предоставленные лицензии на интеллектуальную собственность, а арендаторы не обязаны применять МСФО (IFRS) 16 к некоторым правам, принадлежащим им в соответствии с лицензионными соглашениями.

## Предусмотрены ли освобождения?

Предоставляется освобождение в отношении признания и оценки краткосрочной аренды и аренды малоценных активов в рамках выбора учетной политики. Однако такое освобождение предоставляется только арендаторам.

## Каково определение аренды?

Аренда – это договор (или часть договора), предоставляющий право на использование актива в течение определенного периода времени в обмен на возмещение.

Договор содержит соглашение об аренде, если его исполнение зависит от идентифицированного актива и он закрепляет право контроля над использованием идентифицированного актива в течение периода использования.

Каждый компонент аренды необходимо идентифицировать и учитывать отдельно.

## Что означает «идентифицированный актив»?

Актив может быть идентифицирован явно или неявно. Договор не зависит от идентифицированного актива, если у поставщика имеется реальное право на замену актива.

## Что означает «право контроля над использованием» актива?

Организация имеет право контролировать использование идентифицированного актива, если она имеет право получать практически все экономические выгоды от использования этого актива и право определять использование этого актива, то есть решать, как и для какой цели он будет использован.

## В каких случаях соглашение распадается на отдельные компоненты аренды?

Право на использование актива является отдельным компонентом аренды, если арендатор может получить выгоду от этого актива отдельно (или в совокупности с другими доступными ресурсами), а актив не зависит от другого базового актива в договоре и не находится в тесной связи с ними.

## Что признается в бухгалтерском балансе?

Арендаторы будут признавать практически все договоры аренды в бухгалтерском балансе (как «актив, представляющий собой право на использование», и как «обязательство по аренде»).

Для арендодателей сохранится разграничение между финансовой арендой (в отношении которой признается дебиторская задолженность по аренде) и операционной арендой (в отношении которой сохраняется признание базового актива).

## Как происходит первоначальная оценка аренды арендаторами?

Арендатор признает:

- обязательство по аренде по приведенной стоимости будущих арендных платежей;
- актив, представляющий собой право на использование, в равной сумме плюс первоначальные прямые затраты и затраты на восстановление.

## Что признает арендатор в составе прибыли или убытка?

Арендатор будет признавать:

- проценты по обязательству по аренде;
- амортизацию актива, представляющего собой право на использование.

Переменные арендные платежи, не включенные в обязательство по аренде, признаются в том периоде, в котором возникло это обязательство.

## Влияет ли новый стандарт на метод учета арендодателя?

МСФО (IFRS) 16 не вносит существенных изменений в метод учета арендодателя.

## Отдел консультационных услуг в области финансовой отчетности Группа по переходу на МСФО (IFRS) 16



### Ильяс Жумамбаев

Директор

Тел: +7 701 212 01 53

ilyas.jumambaev@kz.pwc.com



### Адил Амерханов

Старший Менеджер

Тел: +7 (727) 330 32 01 вн. 3707

a.amerkhanov@kz.pwc.com