Обязательства по аренде в операции продажи с обратной арендой

МСФО (IFRS) 16

Вносит изменения в стандарт	МСФО (IFRS) 16 «Аренда».
Дата применения	Годовые периоды, начинающиеся после 1 января 2024 года, с возможностью досрочного применения.
Первое применение	Ретроспективно в соответствии с требованиями переходного периода, изложенными в дополнении к стандарту.
Оценка влияния – ●	Могут повлиять на организации, осуществляющие крупные операции продажи с обратной арендой.

В чем суть изменения?

В настоящее время на практике существуют разногласия относительно признания определенных последствий операций продажи с обратной арендой при соблюдении критериев МСФО (IFRS) 15 (так называемая операция «реальной продажи»).

В описанной выше ситуации стандарт предусматривает, чтобы продавец-арендатор оценивал актив в форме права пользования, полученный в результате операции продажи с обратной арендой, пропорционально предыдущей балансовой стоимости актива, относящейся к праву пользования продавца, которое он сохраняет за собой в роли арендатор. Соответственно, в таких операциях прибыль ограничивается суммой, которая относится к правам, перешедшим к покупателю-арендодателю. В результате, первоначальная оценка обязательства по аренде является следствием того, как оценивается актив в форме права пользования продавца-арендатора, а прибыль или убыток признаются на дату операции. Однако до сих пор МСФО (IFRS) 16 не включал каких-либо конкретных требований к последующей оценке таких операций, что создавало значительные расхождения в ситуациях, когда будущие арендные платежи были переменными, особенно когда изменчивость выходила за рамки корректировки на изменение ставки или индекса.

Соответственно, в марте 2021 года Совет по МСФО рассмотрел поправки к МСФО (IFRS) 16, дополняющие требования к учету операций продажи с обратной арендой, а также пересмотренные примеры в стандарте, показывающие, как применять новые рекомендации Совета.

Согласно внесенной поправке, продавцу-арендатору следует впоследствии оценивать обязательства по аренде, возникающие в результате обратной аренды, таким образом, чтобы он не признавал какую-либо сумму прибыли или убытка, относящихся к сохраняемому за ним праву пользования. Соответственно, среди прочего, введены следующие поправки:

(a) определить долю предыдущей балансовой стоимости актива по договору продажи с обратной арендой как сравнение к приведенной стоимости ожидаемых арендных платежей со справедливой стоимостью проданного актива;

(b) определить компоненты арендной платы, которые должны быть включены в оценку обязательства по аренде, возникающего в результате продажи с обратной арендой;

(c) разъяснить, как активы в форме права пользования должны оцениваться после первоначального признания (последующая оценка в соответствии с пунктами 29–35 МСФО (IFRS) 16), последовательная с оценкой активов в форме права пользования, не включенных в операцию продажи с обратной арендой), и как оценить обязательство по аренде.

Поправка не меняет общие правила операций продажи и обратной аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16, поэтому предполагается, что она повлияет лишь на ограниченное число организаций на рынке.

Комментарий

На данный момент оценка активов в форме права пользования и обязательств по аренде, возникающих в результате операций продажи с обратной арендой, не является достаточно точной, вследствие чего у организаций, осуществляющих подобные операции на практике, могут возникнуть проблемы с их интерпретацией, и это приведет к тому, что организации будут применять разные подходы. В связи с тем, что в таких операциях часто задействованы крупные активы с относительно длительным сроком полезного использования, другой подход мог бы оказать существенное влияние на результат операции.

Новые требования особенно актуальны в тех случаях, когда продажа с обратной арендой включает переменные арендные платежи, которые не зависят от индекса или ставки, поскольку эти платежи исключаются из «арендных платежей» в соответствии с МСФО (IFRS) 16. Если платежи включают переменные арендные платежи, существует риск того, что из-за отсутствия соответствующего регулирования продавец-арендатор мог признать прибыль в отношении права пользования, которую он сохраняет только в результате переоценки (например, в результате изменения договора аренды или изменения срока аренды), поскольку при этом будут применяться общие требования к последующей оценке обязательств по аренде, не связанные конкретно с операцией продажи с обратной арендой. Такая прибыль будет признана даже в том случае, если не произошло никакой операции или события, которые могли бы повлечь за собой получение этой прибыли.

Поправка к стандарту помогает разобраться с этой ситуацией, а примеры объясняют, в частности, что следует делать при оценке после первоначального признания актива в форме права пользования и обязательства по аренде в случае продажи с обратной арендой и переменными арендными платежами, которые не зависят от индекса или ставок.

Наталья Ереулиева
Старший менеджер