

МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»: НОВАЦИИ СТАНДАРТА И ВЛИЯНИЕ ПАНДЕМИИ COVID-19 НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТА И РАСКРЫТИЕ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ**Мария Арамовна ВАХРУШИНА**

доктор экономических наук, профессор департамента учета, анализа и аудита
 Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
 Москва, Российская Федерация
 vakhrushina@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>
 SPIN-код: 2060-9728

История статьи:

Рег. № 495/2020
 Получена 31.08.2020
 Получена в
 доработанном виде
 03.09.2020
 Одобрена 07.09.2020
 Доступна онлайн
 15.09.2020

УДК 657.2.016.3**JEL:** M41**Аннотация**

Предмет. Методологические особенности современного учетного отражения арендных операций и раскрытия информации о них в отчетности согласно МСФО, в том числе с учетом влияния на деятельность организаций пандемии COVID-19.

Цели. Аргументация современной трактовки арендных операций и особенностей их отражения в бухгалтерском учете и отчетности в связи со вступлением в действие МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Анализ содержания поправок к МСФО (IFRS) 16, опубликованных Советом по МСФО в мае 2020 г. в связи с пандемией COVID-19. Систематизация основных требований по раскрытию в финансовой отчетности дополнительной информации в связи с последствиями негативного влияния на деятельность российских организаций пандемии COVID-19. Определение перспективных направлений развития теории и практики бухгалтерского учета арендных операций в соответствии с существующей парадигмой развития МСФО как наднациональной системы раскрытия отчетной информации.

Методология. Исследование проводилось с использованием абстрактно-логического метода, приемов контент-анализа, систематизации, классификации.

Результаты. Выявлены отличительные особенности новых методологических подходов к раскрытию информации в соответствии с МСФО (IFRS) 16 в сравнении с ранее действующим стандартом. Раскрыты особенности применения положений МСФО (IFRS) 16 на практике и содержание поправок к МСФО (IFRS) 16. Определены возможные подходы к отражению в финансовой отчетности уступок по аренде, связанных с COVID-19.

Выводы. Сделан вывод об особых разрушительных последствиях влияния пандемии COVID-19 на сферу услуг в области арендных операций, необходимости и возможности раскрытия арендаторами связанной с этим дополнительной отчетной информации.

Ключевые слова:

финансовая отчетность,
 аренда, пандемия
 COVID-19, МСФО,
 организация учета,
 экономический спад

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Вахрушина М.А. МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: новации стандарта и влияние пандемии COVID-19 на организацию учета и раскрытие отчетной информации // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 9. – С. 962 – 980.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.9.962>

Пандемия COVID-19, прямо или опосредованно затронувшая большинство видов экономической деятельности, не может не сказаться на информации, представляемой в финансовой отчетности организаций. Необходимы дополнительные суждения в отношении принципа непрерывности деятельности компании: чем выше степень влияния COVID-19 на компанию, тем больше раскрытий должно быть представлено в ее отчетности.

Отдельного внимания в условиях пандемии заслуживает раскрытие влияния на выручку обременительных договоров. Для оценки ожидаемых кредитных убытков дебиторская задолженность нуждается в сегментировании на группы в зависимости от степени влияния на них COVID-19. Необходима переоценка чистой стоимости возможной реализации запасов, стоимости финансовых активов. Переосмыслению должно быть подвергнуто и текущее состояние рынка арендных операций.

Особое значение развития методики учета арендных операций, раскрытия отчетной информации об арендных сделках предопределяется возрастающей ролью этого вида деятельности в экономике нашей страны. В 2019 г. сфера операций с недвижимостью сгенерировала в России более 9,3 трлн руб. добавленной стоимости. Вклад указанного сектора в ВВП государства составил 9,4% – четвертое место после добычи полезных ископаемых, обрабатывающих производств и торговли¹. Поэтому совершенно заслуженно проблеме раскрытия информации об арендных операциях уделяется внимание российскими учеными. Фундаментальный анализ этой темы как с исторической, так и институциональной позиции представлен В.С. Плотниковым, О.В. Плотниковой и В.И. Мельниковым [1, 2].

Проблемы применения новой редакции МСФО (IFRS) 16 тезисно изложены в работах Т.А. Лаврухиной и Е.С. Агеевой².

В отдельных научных публикациях новации МСФО (IFRS) 16 рассматриваются фрагментарно. Так, Г.И. Хамидуллина и Р.А. Сафиулина останавливаются на подходах к учету арендных операций у арендатора [3].

Особенности применения МСФО (IFRS) 16 к договорам аренды недвижимости раскрывает И.Н. Дерновская³.

Ряд видных российских ученых посвящают свои исследования изучению главных трендов в развитии финансовой отчетности по связи с парадигмой развития МСФО.

¹ Старостина Ю., Ткачев И. Недвижимость впервые с 2009 года внесла отрицательный вклад в рост ВВП // РБК. Экономика. 03.02.2020. URL: <https://www.rbc.ru/economics/03/02/2020/5e3818d79a7947991d7c4e3a>

² Лаврухина Т.А., Агеева Е.С. Ключевые изменения в учете аренды в новом МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // В сб.: 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. Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2019. С. 76–80.

³ Дерновская И.Н. Особенности применения IFRS 16 «Аренда» для договоров аренды недвижимости // Фундаментальные и прикладные исследования: опыт, проблемы и перспективы. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. 2020. СПб.: Профессиональная наука, 2020. С. 5–10.

В их числе О.В. Рожнова [4], В.Г. Гетьман, Е.Н. Домбровская, Г.И. Алексеева, Т.Ю. Дружиловская и др. [5], Ю.А. Щегловская, М.А. Вахрушина [6].

Вместе с тем до сих пор за рамками исследований остаются вопросы влияния пандемии COVID-19 на раскрытие финансовой отчетной информации, в том числе информации о проведении арендных операций.

В текущих научных исследованиях проблема пандемии COVID-19 рассматривается главным образом на макроуровне сквозь призму ее влияния на экономику в целом. Так, А.Г. Лапина оценивает меры поддержки субъектов малого и среднего бизнеса в условиях пандемии⁴. Р.С.Э. Юшаева и А.Б. Сулейманова выделяют каналы, посредством которых COVID-19 может повлиять на мировую экономику: прямое влияние на производство, цепочка поставок и нарушение рынка, финансовое влияние на фирмы и финансовые рынки⁵.

Действительно, разрушающее влияние пандемии не заставило себя ждать. По прогнозам Минэкономразвития России, российский ВВП в годовом выражении сократится во втором квартале 2020 г. на 9,5%, в третьем – на 6,3%, в четвертом – на 5,2%. Согласно данным же прогнозам, оборот розничной торговли в РФ в 2020 г. сократится на 5,2%, объем платных услуг населению – на 10%. Инвестиции в основной капитал снизятся на 12%⁶.

По данным Росстата 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»⁷.

Столь неблагоприятные макроэкономические тенденции не могут не сказаться на отчетности экономических субъектов, предъявляя к ней требования дополнительного раскрытия информации. В этой связи в первой части статьи раскроем и проиллюстрируем практическими примерами основные новации МСФО (IFRS) 16, во второй части рассмотрим необходимость раскрытия дополнительной отчетной информации, обусловленную негативным влиянием пандемии COVID-19 на деятельность организаций.

⁴ Лапина А.Г. Меры поддержки субъектов малого и среднего бизнеса в условиях пандемии // Приоритетные направления инновационной деятельности в промышленности. Сборник научных статей по итогам V Международной научной конференции. Казань, 2020. С. 118–121.

⁵ Юшаева Р.С.Э., Сулейманова А.Б. Влияние COVID-19 на экономику // Фундаментальные и прикладные научные исследования: актуальные вопросы, достижения и инновации. Сборник статей XXXV Международной научно-практической конференции. В 2-х частях. Пенза: Наука и Просвещение, 2020. Ч. 2. С. 30–31.

⁶ В Минэкономразвития оценили масштабы падения ВВП из-за COVID-19 // Еженедельный журнал ПРОФИЛЬ. 22.05.2020. URL: <https://profile.ru/news/economy/v-minekonomrazvitiya-ocenili-masshtaby-padeniya-vvp-iz-za-covid-19-317469/>

⁷ Старостина Ю., Ткачев И. Недвижимость впервые с 2009 года внесла отрицательный вклад в рост ВВП // РБК. Экономика. 03.02.2020. URL: <https://www.rbc.ru/economics/03/02/2020/5e3818d79a7947991d7c4e3a>

МСФО (IFRS) 16 «Аренда», утвержденный Советом по МСФО в январе 2016 г., вступил в силу применительно к отчетным периодам, начинающимся после 1 января 2019 г. Он разрабатывался и утверждался задолго до начала пандемии COVID-19 и преследовал цель установления единых подходов к учету всех договоров аренды, включая передачу активов в форме субаренды.

Экономическое содержание договора аренды состоит в том, что арендатор имеет актив и обязательство, хотя юридические права на предмет аренды остаются за арендодателем. Отсюда следует основное правило учета аренды, содержащееся в МСФО: если в результате договора аренды стороны приобретают права и обязательства, подобные тем, которые они получили бы в результате законной сделки купли-продажи, то учет следует вести так же, как если бы это была сделка купли-продажи. В этом случае у арендатора увеличиваются внеоборотные активы и возрастают обязательства.

Согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда» договор аренды следует отличать от сделок купли-продажи с отсрочкой платежа, что иллюстрируется следующим примером.

Пример 1. Компания «А» заключила договор аренды сроком на 10 лет. Согласно договору за полученный актив ей предстоит ежегодно выплачивать арендодателю 4 тыс. долл. США. Справедливая стоимость приобретенного актива составляет 30 тыс. долл. США, срок полезного использования – 10 лет. Необходимо отразить указанную операцию на бухгалтерских счетах.

Условия договора, приведенные в примере, позволяют квалифицировать экономическое содержание проведенной компанией «А» операции как сделку купли-продажи. Продажа осуществлена в рассрочку. Сумма основного долга компании «А» составляет 30 тыс. долл. США, процентных платежей – 10 тыс. долл.

(4 тыс. долл. · 10 лет – 30 тыс. долл.).

Как известно, принцип превалирования экономического содержания над юридической формой является одним из главных в МСФО. Этим обстоятельством необходимо руководствоваться при отражении указанной хозяйственной операции. Последовательность действий будет следующей.

1. По заключении договора в бухгалтерском учете компании следует составить запись:

Дт сч. «Арендованный актив»

Кт сч. «Обязательства по аренде» 30 000 долл. США

2. В конце первого года компанией «А» осуществлен платеж в сумме 4 тыс. долл. Как отмечалось ранее, частично он идет на погашение основной суммы долга, частично – на погашение задолженности по процентам⁸.

Если допустить, что в первый год аренды процентная составляющая, по расчетам компании «А» составила 2 500 долл., то после перечисления 4 000 долл. в конце первого года договора составляется запись:

Дт сч. «Обязательства по аренде» 1 500 долл. США

Дт сч. «Прибыли и убытки», с/сч. «Расходы по процентам» 2 500 долл. США

Кт сч. «Денежные средства» 4 000 долл. США

3. В конце первого года компании «А» следует начислить амортизацию. При использовании линейного метода ее сумма составит 3 тыс. долл.:

Дт сч. «Прибыли и убытки», с/сч. «Амортизация»

Кт сч. «Арендованный актив», с/сч. «Амортизация» 3 000 долл. США

К концу второго года аренды указанные записи будут сделаны вновь, однако сумма процентной составляющей, как отмечалось ранее, должна быть пересчитана. К концу второго года она может составить, к примеру, 2 000 долл., к концу третьего года – 1 800 долл. и т.д.

Согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда» договор является *договором аренды* или содержит арендные отношения, если он передает право контролировать использование идентифицированного актива в течение некоторого промежутка времени в обмен на возмещение. Алгоритм признания заключенного договора договором аренды представлен на *рис. 1*.

Как следует из рисунка, для признания заключенного договора договором аренды должны выполняться все три представленных на нем критерия. Невыполнение хотя бы одного из них не позволяет признать договор договором аренды.

Пример 2. Сбербанк на 5 лет разместил один из своих банкоматов на территории первого этажа торгового комплекса «Мега», что оформлено соответствующим договором. Администрация торгового комплекса стремится максимизировать арендные доходы от своих площадей. По этой причине за ней сохранено право на протяжении всего срока договора принять решение о переносе банкомата в любое

⁸ Сумма процентной составляющей, как следует из принципа соотношения, будет плавно снижаться от первого года аренды к последнему. Это следует из общего принципа соответствия, согласно которому общие процентные расходы в 10 тыс. долл. должны быть пропорционально соотнесены в течение 10 лет получаемым выгодам. По мере сокращения общей задолженности по процентам сокращаются и годовые процентные расходы.

другое удобное ей место на территории комплекса. Является ли заключенный договор договором аренды?

Решение: Конкретное место размещения банкомата в договоре не указано. Арендодатель (торговый комплекс «Мега»), руководствуясь собственными интересами, может перевести банкомат в любое другое место. В анализируемой ситуации не выполняется третий критерий признания аренды – арендатор не определяет порядок использования актива. Следовательно, заключенный договор договором аренды не является.

Классификация аренды. МСФО (IFRS) 16 «Аренда» подразделяет аренду на два вида – операционную и финансовую (лизинг), однако эта классификация важна теперь только для организации учета у лизингодателя.

В МСФО аренда классифицируется в зависимости от экономического содержания сделки, а не от формы заключенного контракта. И при лизинге, и при операционной аренде происходит передача прав пользования активом от одной компании другой за определенное вознаграждение. Принципиальное отличие лизинга от аренды (операционной аренды) заключается в распределении рисков и экономических выгод.

При *финансовой аренде* все риски и преимущества, возникающие в процессе владения активом, переходят арендатору (лизингополучателю). Право собственности на актив может передаваться, а может и не передаваться. *Операционная аренда*, в отличие от финансовой, не влечет за собой перехода рисков и экономических выгод.

Классификация аренды производится на этапе заключения договора, впоследствии не пересматривается. Очевидно, что с течением времени к заключенному договору по соглашению сторон могут приниматься дополнительные соглашения или изменения, которые способны повлиять на первоначальную классификацию аренды. Внесение таких изменений вызывает необходимость заключения нового договора.

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 лишь арендодатель классифицирует аренду на финансовую и операционную. Арендатор применяет единую модель учета, признавая актив в своем балансе и обязательство по аренде, означающее обязанность перечислять арендодателю арендные платежи. К арендатору понятия «финансовая аренда» или «операционная аренда» теперь не применяются, используется понятие «аренда». Рассмотрим особенности учета аренды у арендодателя и арендатора.

Признание и оценка аренды у арендодателя. На дату начала арендных отношений арендодатель устанавливает, является ли заключенный договор договором аренды. В случае признания договора аренды последняя классифицируется арендодателем как финансовая или операционная. При классификации аренды как *финансовой* в

отчетности арендодателя, в первую очередь, признается дебиторская задолженность по финансовой аренде, включающая приведенную стоимость арендных платежей и любую негарантированную остаточную ценность, поступающую арендодателю. В дебиторскую задолженность также могут быть включены *первоначальные прямые затраты* – дополнительные затраты арендодателя, связанные с заключением договора аренды (например, оплата юридических и консультационных услуг, связанных с заключением договора).

Далее арендодатель прекращает признание сданного в аренду актива на своем балансе. Разница между его балансовой стоимостью и признанной дебиторской задолженностью отражается в отчетности арендодателя как прибыль или убыток.

Поступления от финансовой аренды арендатор распределяет следующим образом: одна часть уменьшает величину чистой инвестиции, а другая признается как процентный (финансовый) доход. При этом под чистыми инвестициями понимаются валовые инвестиции в аренду за вычетом ожидаемого финансового дохода. Валовые инвестиции в данном контексте означают сумму минимальных арендных платежей, с точки зрения арендодателя, и любая, причитающаяся ему негарантированная остаточная стоимость нематериального актива, относительно получения которой у арендодателя нет уверенности.

В случае *операционной* аренды переданный в эксплуатацию актив отражается в отчете о финансовом положении арендодателя в соответствии с характером этого актива (например, как оборудование). Доходы от операционной аренды арендодатель признает равномерно с начала вступления в арендные отношения.

Признание и оценка аренды у арендатора. Арендные отношения арендатор учитывает и отражает в своей финансовой отчетности исходя из их экономической сущности. Взятый в аренду арендатором объект, являясь согласно юридической форме собственностью арендодателя, соответствует признакам признания актива в балансе арендатора:

- его эксплуатация обеспечивает арендатору экономические выгоды;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

Вот почему МСФО (IFRS) 16 устанавливает, что в бухгалтерском балансе арендатора любая аренда (как финансовая, так и операционная) должна признаваться в качестве актива и обязательства. В активе баланса арендатора признается «право пользования» базовым активом.

Стоимостная оценка актива в форме права пользования включает в себя:

- обязательства по аренде;
- первоначальные прямые затраты;

- предоплату по арендным платежам;
- расчетную сумму затрат на демонтаж, вывоз объекта или восстановление участка, на котором он располагался.

В пассиве баланса арендатора баланса отражается обязательство – обязанность осуществлять арендные платежи (*рис. 2*).

Это обязательство представляется в отчете о финансовом положении арендатора отдельной строкой. В противном случае в примечаниях к финансовой отчетности раскрывается информация о том, какие статьи данного отчета включают обязательства по аренде.

Заслуживают внимания новации стандарта в отношении подходов к определению *срока аренды*, от которого зависит стоимость активов и обязательств, подлежащих признанию в отчете о финансовом положении компании.

С этой целью в первую очередь изучается заключенный договор аренды и определяется период, в течение которого договор обеспечен защитой. Договор аренды считается не обеспеченным защитой, если у арендатора и у арендодателя имеется право его расторгнуть без разрешения другой стороны с выплатой незначительного штрафа («опцион на прекращение аренды»).

В соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» организация должна определять срок аренды «как не подлежащий досрочному прекращению период аренды вместе с:

- 1) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион;
- 2) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион».

Следовательно, для определения срока аренды необходимо учитывать три составляющие (*рис. 3*).

Обратимся к примерам.

Пример 3. Арендатор заключил договор с арендодателем на аренду складских помещений. Срок договора аренды – 2 года. Договор предусматривает автоматическое продление аренды на год, если только договор не будет расторгнут арендодателем. Требуется определить срок аренды.

Решение. Опцион на прекращение аренды в данной ситуации контролируется арендодателем. По этой причине сроком аренды следует считать 3 года (2+1).

Пример 4. Арендатор заключил договор с арендодателем на аренду складских помещений. Срок договора аренды – 2 года. Договор не подлежит досрочному прекращению. Предусматривается автоматическое продление аренды на год, однако решение о том, выходить ли из арендного договора по истечении двух лет, принимает арендатор. На начало действия договора у арендатора отсутствует обоснованная уверенность в том, что он продлит договор по истечении двух лет. Требуется определить срок аренды.

Решение. Опцион на прекращение аренды в данной ситуации контролируется арендатором. По этой причине срок договора аренды составляет 2 года.

Операционная аренда. Понятие «операционной аренды», как отмечалось ранее, в соответствии с МСФО (IFRS) 16 применимо лишь к арендатору. Объект аренды продолжает числиться на балансе у арендодателя, который и амортизирует данный актив. Применяемые при этом методы должны соответствовать подходам к начислению амортизации для активов данной классификационной группы. Кроме того, активы тестируют на обесценение, руководствуясь положениями МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Амортизация признается расходами арендодателя.

Доход арендодателя по операционной аренде должен признаваться равномерно в течение срока аренды.

Первоначальные расходы, связанные с операционной арендой, арендодатель может:

- распределить пропорционально признанному арендному доходу в течение всего срока аренды. В этом случае, руководствуясь принципом соответствия расходов доходам, сумма распределенного расхода уменьшит арендный доход;
- признать в отчетности как расходы того периода, в котором они возникли.

Арендные платежи, получаемые арендодателем на регулярной основе, признаются к финансовой отчетности арендодателя как доходы.

В финансовой отчетности арендатора арендные платежи на регулярной основе признаются расходами, что находит отражение в отчете о прибыли и убытках. В балансе арендатора отражаются лишь предоплаты и начисления, относящиеся к арендуемым активам.

Пример 5. Компанией арендован актив, срок полезного использования которого составляет 8 лет. В соответствии с заключенным договором аренды, компания обязана единовременно перечислить арендодателю сумму в 200 тыс. долл. США, а в течение последующих пяти лет – по 50 тыс. долл. В какой сумме следует признать расходы арендатора? Какую информацию должен содержать баланс арендатора, составленный на начало второго года аренды?

Решение. В отчете о совокупном доходе арендатора ежегодно будет признаваться годовая сумма амортизации арендуемого объекта. Для ее расчета необходимо знать: амортизируемую сумму и продолжительность амортизационного периода.

Амортизируемая сумма составит: 450 тыс. долл. $(200 + 5 \cdot 50)$.

Продолжительность договора аренды – 6 лет, срока полезного использования актива – 8 лет. Наименьшая из этих величин (6 лет) представляет собой амортизационный период.

Таким образом, годовая сумма амортизационных отчислений составит:

75 тыс. долл. $(450 : 6)$.

Эта сумма ежегодно в качестве расхода будет отражаться в отчете о совокупном доходе арендатора.

В балансе у арендатора появляется статья «Предоплаченная аренда». Общая задолженность арендатора, в соответствии с заключенным договором – 450 тыс. долл. В течение первого года на расходы отнесено 75 тыс. долл. Следовательно, по статье «Предоплаченная аренда» должна быть показана сумма 375 тыс. долл. США $(450 - 75)$.

Влияние пандемии COVID-19 на организацию учета и раскрытие отчетной информации

Ранее указывалось на особое разрушительное влияние пандемии COVID-19 на экономическую деятельность в сфере аренды. При этом данный негативный тренд наблюдается не только в России, но и во всех странах с развитой экономикой. Исходя из сложившихся обстоятельств, в мае текущего года Совет по МСФО опубликовал поправки к МСФО (IFRS) 16, которые будут действовать в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся с 1 июня 2020 г. или после этой даты. При этом поощряется досрочное применение данных поправок.

Поправки вводят термин «уступка по аренде, связанная с COVID-19», под которым понимается снижение финансовой нагрузки для арендатора, согласованное с арендодателем и вызванное пандемией COVID-19.

Пример 6. Компания «Кораблик», реализующая детские игрушки, арендует площади в торгово-развлекательном центре. В связи с карантинными мероприятиями, объявленными в Москве, в апреле–мае 2020 г. компания была вынуждена приостановить свою деятельность. Арендодатель, пойдя на встречу арендатору, отменил арендные платежи, причитающиеся за указанный месяц. В возникшей ситуации возникают два вопроса.

1. Как следует отразить уступку по аренде в финансовой отчетности компании «Кораблик»? (Признать в качестве дохода или актива в форме права пользования?).
2. Следует ли пересматривать ставку дисконтирования для начисления будущих арендных платежей?

Для ответа на эти вопросы предусмотрен алгоритм действий. Необходимо выяснить, использовалось ли арендатором практическое упрощение и подлежит ли заключенный договор аренды модификации. Остановимся на этих вопросах подробнее.

Поправки к МСФО (IFRS) 16 вводят критерии, выполнение которых позволяет арендатору применить в своем учете практическое упрощение, связанное с пандемией COVID-19. Такими критериями являются:

- 1) изменение в арендных платежах приводит практически к такому же или меньшему возмещению;
- 2) уменьшение арендных платежей затрагивает периоды, изначально подлежавшие уплате не позднее 30 июня 2021 г.;
- 3) отсутствуют какие-либо иные существенные изменения условий аренды.

При выполнении указанных критериев арендатор, как отмечалось, может применить упрощение практического характера. При этом ставка дисконтирования изменению не подлежит, а полученная уступка отражается по сч. «Прибыли и убытки».

В случае невыполнения критериев признания упрощение практического характера арендатором применено быть не может. В подобной ситуации при составлении отчетности необходим ответ на вопрос: присутствует ли в договорных условиях модификация аренды? В случае положительного ответа ставка дисконтирования подлежит пересмотру, а полученная уступка признается по кредиту актива в форме права пользования. При отрицательном ответе на поставленный вопрос ставка дисконтирования не корректируется, а полученная уступка отражается по сч. «Прибыли и убытки».

При этом необходимо напомнить, что под *модификацией аренды* МСФО понимают изменение объема аренды или сумм возмещения за нее, которое не было предусмотрено первоначальными условиями договора. Подобные изменения подлежат юридическому оформлению (например, путем заключения дополнительного соглашения к договору аренды).

Примерами модификации аренды могут стать ситуации, в которых по каким-либо причинам происходит снижение или увеличение размера арендных платежей, добавление или отмена права пользования одним или несколькими базовыми

активами. Случаи корректировки арендной платы, предусмотренные заключенным договором, самовольное нарушение арендатором установленного графика арендных платежей, напротив, с понятием «модификация аренды» не связаны.

Поводом к модификации аренды могут стать распоряжения и указы правительства, связанные с пандемией COVID-19. Так, 8 июня 2020 г. Президентом РФ был подписан закон, которым устанавливаются условия пересмотра условий договора аренды, арендаторами по которым являются субъекты малого и среднего бизнеса, осуществляющие деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших от последствий пандемии COVID-19. Соответствующие изменения внесены в Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций» от 01.04.2020 № 98-ФЗ⁹. Ст. 19 закона дополнена положением о том, что арендатор, относящийся к указанной категории, вправе потребовать от арендодателя уменьшения арендной платы на срок до одного года по договору аренды здания, помещения, сооружения и т.д., что будет свидетельствовать о модификации аренды. В случае отказа со стороны арендодателя арендатор может выйти из такого договора без штрафных санкций.

Поправки к МСФО (IFRS) 16 раскрывают возможные подходы к учету уступки по аренде в случае предоставления арендатору отсрочки в перечислении арендных платежей.

Первый подход требует учесть временную стоимость денег, при этом меняется общая сумма обязательств и пересматривается график платежей. Расчеты с арендатором будут производиться согласно уточненному графику.

Согласно *второму подходу* эффект уступки временной стоимости денег учитываться не должен. Начисление арендных платежей в этом случае будет продолжаться согласно первоначально утвержденному графику.

При применении компанией первого подхода подлежит корректировке сумма обязательств. В случае второго подхода первоначально зафиксированная сумма обязательств сохраняется, уступка в учете отражается линейно исходя из всего оставшегося срока аренды.

Очевидно, что второй подход более приемлем для компаний с высокой степенью автоматизации учетных процедур. Он позволяет избежать серьезных вмешательств в используемые программные продукты. Если же компания, к примеру, использует программу Excel, предполагающую ручную доводку обрабатываемой информации, применение первого подхода не составит для нее серьезных сложностей.

⁹ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций: Федеральный закон от 01.04.2020 № 98-ФЗ (ред. от 08.06.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349080/

Пандемия COVID-19 вызывает необходимость переоценки обязательств по заключенным договорам аренды. У арендатора могут измениться прежние намерения в отношении опционов на продление договора, покупку актива или прекращение аренды. Очевидно, что идентификация событий, влекущих необходимость пересмотра опционов, требует применения профессионального суждения. При изменении ожиданий относительно опционов (изменение арендатором достаточной уверенности исполнить опцион на покупку базового актива, продление срока аренды, не исполнить опцион на досрочное прекращение аренды) арендатору следует пересчитать свои обязательства по аренде. Этот пересчет осуществляется с использованием ранее действовавшей ставки дисконтирования в одном из следующих случаев:

- предполагается изменение будущих арендных платежей вследствие изменения рыночных ставок;
- ожидается изменение будущих арендных платежей под воздействием изменений индекса или ставки (кроме плавающей процентной ставки), используемой для определения арендных платежей;
- высока вероятность того, что будущие арендные платежи трансформируются в фиксированные.

Процентная ставка подлежит пересмотру, если арендатор сталкивается с одной из следующих возможных ситуаций:

- меняется оценка уверенности арендатора в исполнении опциона на покупку арендуемого им актива;
- пересматривается оценка предполагаемого срока аренды;
- ожидается изменение будущих арендных платежей под воздействием изменения плавающей процентной ставки.

Как следует из принятых поправок к МСФО (IFRS) 16, результаты проведенной переоценки обязательств по заключенным договорам аренды могут быть признаны одним из двух способов:

- 1) путем корректировки балансовой стоимости активов в форме права пользования (признаются в составе прибыли или убытка при нулевом сальдо);
- 2) путем включения в состав прибылей или убытков.

Первый способ будет использован, к примеру, если причиной переоценки обязательств стали изменение сроков аренды, изменение уверенности в исполнении опциона на покупку базового актива. Если переоценка связана с изменением

переменных арендных платежей, не зависящих от индекса или ставки, Совет по МСФО рекомендует воспользоваться вторым способом.

Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности является чрезвычайно важным разделом любого стандарта.

Арендаторы и арендодатели должны раскрыть информацию о заключенных арендных договорах в отдельном примечании или в отдельном разделе финансовой отчетности. Цель раскрытия – помочь пользователям отчетности оценить влияние заключенных договоров аренды на их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и денежные потоки. Раскрывается информация о балансовой стоимости активов, являющихся объектом аренды; о сумме будущих арендных платежей для каждого из периодов (не позже одного года; по истечении одного года, но не позже пяти лет; по истечении пяти лет); о сумме будущих минимальных платежей по договорам субаренды; о платежах по аренде и субаренде, признанных в качестве дохода за период.

Кроме того, поправки к МСФО (IFRS) 16 рекомендуют арендаторам при использовании упрощения практического характера в связи с COVID-19 раскрыть:

- факт применения компанией данного упрощения ко всем уступкам по аренде, отвечающим критериям признания;
- сумму, признанную в отчете о прибыли или убытке для отражения изменения в арендных платежах, возникших в результате применения практического упрощения.

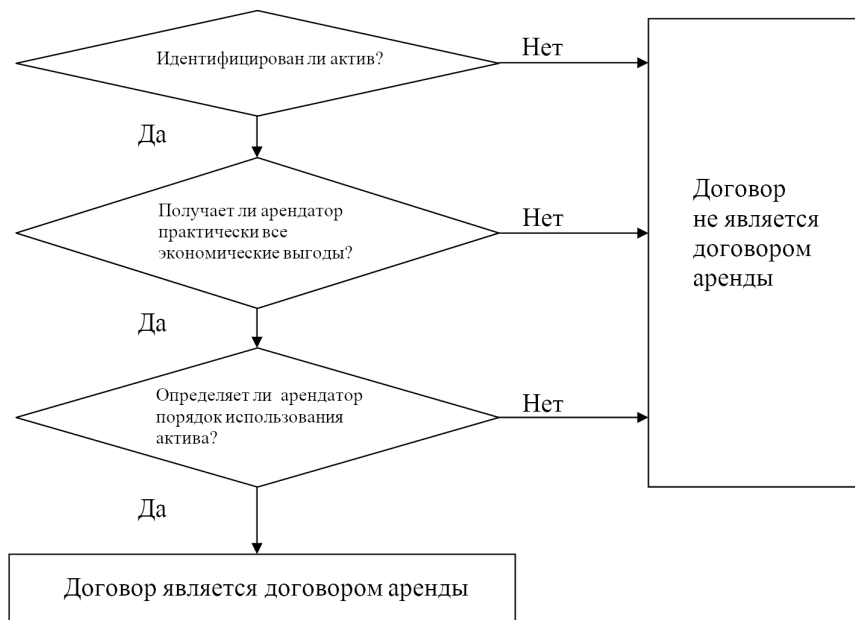
Очевидно, что применение поправок к МСФО (IFRS) 16 на практике позволит повысить прозрачность не только промежуточной, но и годовой финансовой отчетности компаний за 2020 г.

Рисунок 1

Алгоритм признания заключенного договора договором аренды

Figure 1

The algorithm of recognition of the concluded contract as a lease agreement



Источник: авторская разработка

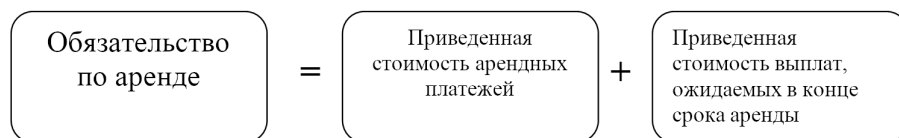
Source: Authoring

Рисунок 2

Оценка обязательств по аренде

Figure 2

Lease liabilities measurement



Источник: авторская разработка

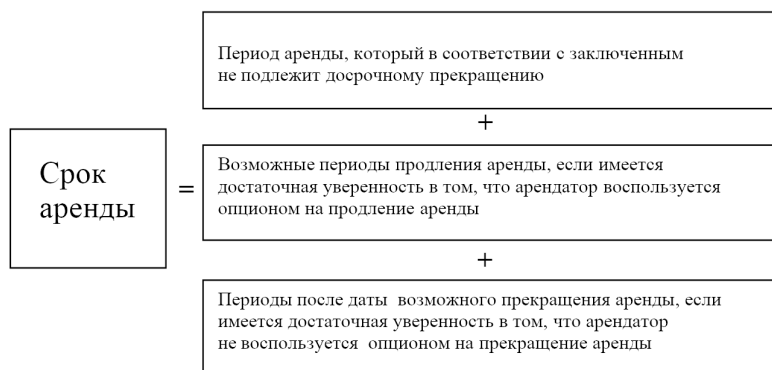
Source: Authoring

Рисунок 3

Порядок определения срока аренды

Figure 3

A procedure to determine the lease term



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Плотников В.С., Плотникова О.В. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6. № 6. С. 42–51.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/fsbu-25-2018-buhgalterskiy-uchet-arendy-i-msfo-ifrs-16-arenda-sravnitelnyy-analiz-osnovnyh-polozheniy>
2. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып. 1. С. 2–15.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.1.2>
3. Хамидулина Г.И., Сафиулина Р.А. Методика учета арендных операций у арендатора // Вестник науки. 2019. Т. 3. № 5. С. 254–257.
URL: <https://xn----8sbempclcwd3bmt.xn--p1ai/archiv/journal-5-14-3.pdf>
4. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-finansovoy-otchetnosti-1>
5. Вахрушина М.А., Гетьман В.Г., Демина И.Д., Дружиловская Т.Ю. и др. МСФО и Федеральные стандарты бухгалтерского учета: системное развитие, проблемы взаимодействия: коллективная монография / под ред. Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. М.: КноРус, 2019. 206 с.

6. Вахрушина М.А., Щегловская Ю.А. Информационное сопровождение бизнеса на базе конвергенции принципов управленческого учета и МСФО: проблемы и пути решения: монография. М.: Русайнс, 2020. 244 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

IFRS 16 *LEASES*: STANDARD'S NOVIATION AND THE IMPACT OF THE COVID-19 PANDEMIC ON THE ACCOUNTING AND REPORTING INFORMATION DISCLOSURE

Mariya A. VAKHRUSHINA

Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
vakhrushina@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3896-5345>

Article history:

Article No. 495/2020
Received 31 August 2020
Received in revised form
3 September 2020
Accepted 7 Sept 2020
Available online
15 September 2020

JEL classification: M41

Keywords: financial
reporting, lease, IFRS,
COVID-19 pandemic,
arrangements for
accounting, economic
downturn

Abstract

Subject. This article discusses the methodological features of the present-day accounting for rental transactions and disclosure of the relevant reporting information in accordance with IFRS, taking into account the impact of the COVID-19 pandemic on organizations' activities.

Objectives. The article aims to argue the present-day interpretation of rental transactions and their reflection in accounting and reporting in connection with the entry into force of IFRS 16 *Leases*, based on an analysis of the content of IFRS 16 amendments published by the International Accounting Standards Board (IASB) in May 2020 in connection with the COVID-19 pandemic. The article also intends to systematize the basic requirements for disclosure of additional information in financial statements in connection with the negative impact of the COVID-19 pandemic on the activities of Russian organizations, and define promising directions of the development of the theory and practice of accounting of rental operations in accordance with the existing paradigm of IFRS development.

Methods. For the study, I used content analysis, systematization, and classification techniques, and the abstract-logical method.

Results. The article describes the distinctive features of the new methodological approaches to disclosure in accordance with IFRS 16 compared to the previous standard. The article also identifies possible approaches to the financial reporting of lease-related concessions considering COVID-19.

Conclusions. The impact of the COVID-19 pandemic has been particularly devastating for the service industry concerning rental operations. The article arrives at the conclusion that it is necessary and possible for tenants to disclose the associated additional reporting information.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Vakhrushina M.A. IFRS 16 *Leases*: Standard's Novation and the Impact of the COVID-19 Pandemic on the Accounting and Reporting Information Disclosure. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 9, pp. 962–980.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.9.962>

References

1. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [FSBU 25/2018 “Accounting for Leases” and IFRS 16 “Leases”: A comparative analysis of key provisions]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2019, vol. 6, iss. 6, pp. 42–51.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/fsbu-25-2018-buhgalterskiy-uchet-arendy-i-msfo-ifrs-16-arenda-sravnitelnyy-analiz-osnovnyh-polozeniy> (In Russ.)
2. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Mel'nikov V.I. [The theoretical aspects of IFRS 16]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchets = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 1, pp. 2–15. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.1.2>
3. Khamidullina G.I., Safiulina R.A. [Tenant's method of accounting for rental transactions]. *Vestnik nauki*, 2019, vol. 3, no. 5, pp. 254–257. (In Russ.)
URL: <https://xn----8sbempclcw3bmt.xn--p1ai/archiv/journal-5-14-3.pdf>
4. Rozhnova O.V. [Current financial reporting problems]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchets = International Accounting*, 2013, no. 15, pp. 2–8.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-finansovoy-otchetnosti-1> (In Russ.)
5. Vakhrushina M.A., Get'man V.G., Demina I.D., Druzhilovskaya T.Yu. et al. *MSFO i Federal'nye standarty bukhgalterskogo ucheta: sistemnoe razvitie, problemy vzaimodeistviya: kollektivnaya monografiya* [IFRS and the Federal Accounting Standards: Systemic development, problems of interrelationship: a collective monograph]. Moscow, KnoRus Publ., 2019, 206 p.
6. Vakhrushina M.A., Shcheglovskaya Yu.A. *Informatsionnoe soprovozhdenie biznesa na baze konvergentsii printsipov upravlencheskogo ucheta i MSFO: problemy i puti resheniya: monografiya* [Information support of business on the basis of convergence of management accounting principles and IFRS: problems and solutions: a monograph]. Moscow, Rusains Publ., 2020, 244 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.