

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4

«Определение наличия в соглашении признаков аренды»

Ссылки:

- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (пересмотренный в 2004 году),
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг».

Исходная информация

- 1 Организация может заключить соглашение, включающее одну или несколько взаимосвязанных операций, которое по своей юридической форме не является договором аренды, но передает право на использование актива (например, объекта основных средств) в обмен на платеж или ряд платежей. Примеры соглашений, по которым одна организация («поставщик») передает такое право на использование актива другой организации («покупатель»), часто вместе с сопутствующими услугами, включают:
- соглашения об аутсорсинге (например, аутсорсинг функций обработки данных организации);
 - соглашения в телекоммуникационной отрасли, когда провайдеры сетевой емкости предоставляют покупателям право на соответствующую емкость;
 - договоры типа «бери или плати» и аналогичные договоры, по которым покупатель обязан произвести оговоренные платежи независимо от того, принимает ли он поставку оговоренных в договоре товаров или услуг (например, договор типа «бери или плати» на приобретение практически всей энергии, вырабатываемой электрогенератором поставщика).
- 2 Настоящее разъяснение содержит руководство для определения того, являются ли такие соглашения в целом или их отдельные элементы договором аренды, который следует отражать в учете в соответствии с МСФО (IAS) 17. Оно не дает рекомендаций относительно того, как следует классифицировать такую аренду в соответствии с указанным стандартом.
- 3 В некоторых случаях актив, являющийся предметом соглашения и аренды, представляет собой часть более крупного актива. Настоящее разъяснение не отвечает на вопрос о том, как определить, когда часть более крупного актива сама является активом, лежащим в основе соглашения, в контексте применения МСФО (IAS) 17. Тем не менее, соглашения, предметом которого является актив, представляющий собой единицу учета в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, входят в сферу применения настоящего разъяснения.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, которые:
- (a) в целом или своими отдельными элементами являются договором аренды, если такая аренда не входит в сферу применения МСФО (IAS) 17; или
 - (b) являются государственно-частным концессионным соглашением на предоставление услуг, попадающим в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

Вопросы

- 5 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:
- (a) как определить, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды в значении, определенном в МСФО (IAS) 17;
 - (b) когда следует производить оценку или пересмотр оценки того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды; и
 - (c) если соглашение в целом или отдельные его элементы являются договором аренды, как отделить арендные платежи от платежей по другим элементам соглашения.

Консенсус

Определение того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды

- 6 Определение того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды, должно основываться на содержании соглашения и требует оценки того,
- (a) зависит ли выполнение соглашения от использования конкретного актива или активов («актив»); и
 - (b) передает ли соглашение право на использование актива.

Выполнение соглашения зависит от использования конкретного актива

- 7 Даже если конкретный актив идентифицирован в соглашении в явной форме, он не будет являться предметом аренды, если выполнение соглашения не зависит от использования указанного актива. Например, если поставщик обязуется произвести поставку определенного количества товаров или услуг и имеет право и возможность предоставить эти товары или услуги с использованием других активов, не оговоренных в соглашении, тогда выполнение соглашения не зависит от указанного актива, и соглашение не содержит договор аренды. Гарантийное обязательство, которое разрешает или предписывает произвести замену актива на идентичный или аналогичный при неудовлетворительной работе указанного актива, не исключает возможности его учета в качестве аренды. Кроме того, положение договора (условное или безусловное), которое разрешает или предписывает поставщику произвести замену других активов по любой причине в установленный срок или после наступления установленной даты, не исключает возможности учета в качестве аренды до даты замены.
- 8 Актив считается идентифицированным в неявной форме, если, например, поставщик владеет только одним активом или арендует только один актив, при помощи которого он может выполнить соответствующую обязанность, а выполнение поставщиком своей обязанности путем использования альтернативных активов экономически нецелесообразно или практически невозможно.

Соглашение передает право на использование актива

- 9 Соглашение передает право на использование актива, если это соглашение передает покупателю (арендатору) право контролировать использование актива, лежащего в основе соглашения. Право контролировать использование актива, лежащего в основе соглашения, передается при соблюдении любого из перечисленных ниже условий:
- (a) Покупатель имеет возможность или право эксплуатировать актив или отдавать распоряжения другим лицам в отношении эксплуатации этого актива определяемым им самим способом, при этом получая или контролируя объем продукции или иных приносимых активом выгод, превышающий незначительный уровень.
 - (b) Покупатель имеет возможность или право контролировать физический доступ к активу, лежащему в основе соглашения, при этом получая или контролируя объем продукции или иных приносимых активом выгод, превышающий незначительный уровень.
 - (c) Факты и обстоятельства указывают на низкую вероятность того, что одна или более сторон, помимо покупателя, получат объем продукции или иных выгод, которые будут произведены или сгенерированы активом в период действия соглашения, превышающий незначительный уровень, и при этом цена, которую покупатель заплатит за единицу продукции, не

зафиксирована в договоре и не равна текущей рыночной цене за единицу продукции на дату поставки.

Оценка или пересмотр оценки того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды

- 10 Оценка наличия в соглашении договора аренды производится с учетом всех имеющихся фактов и обстоятельств на дату начала отношений в рамках соглашения, которая соответствует дате заключения соглашения или дате принятия сторонами обязательств по основным условиям соглашения, в зависимости от того, какая из указанных дат является более ранней. Повторный анализ наличия в соглашении договора аренды после даты начала отношений в рамках соглашения производится только при условии выполнения любого из следующих условий:
- (a) Изменение договорных условий, кроме изменений, сводящихся лишь к возобновлению или продлению соглашения.
 - (b) Стороны соглашения реализовали право возобновления или согласовали будущее продление соглашения, за исключением случаев, когда срок такого возобновления или продления был изначально включен в срок аренды согласно пункту 4 МСФО (IAS) 17. Возобновление или продление соглашения, не связанное с модификацией каких-либо условий первоначального соглашения до окончания срока первоначального соглашения, оценивается в соответствии с пунктами 6–9 только в части, относящейся к периоду возобновления или продления.
 - (c) Изменение решения о том, зависит ли выполнение соглашения от указанного актива.
 - (d) Значительное изменение актива, например, значительное изменение физических свойств объекта основных средств.
- 11 Пересмотр выводов о наличии в соглашении признаков аренды должен основываться на фактах и обстоятельствах, имеющихся на дату такого пересмотра, включая оставшийся срок действия соглашения. Изменения в расчетных оценках (например, изменение расчетного объема продукции, подлежащего поставке покупателю или другим потенциальным покупателям) не приводят к необходимости повторной оценки. Если в результате повторного анализа установлено, что отдельные элементы соглашения являются договором аренды (или больше не являются договором аренды), учет аренды следует начать (или прекратить):
- (a) в случаях, описанных в подпунктах (a), (c) или (d) пункта 10, с момента изменения обстоятельств, приведших к необходимости пересмотра оценки;
 - (b) в случае, описанном в подпункте (b) пункта 10, с начала периода возобновления или продления.

Отделение арендных платежей от других платежей

- 12 Если отдельные элементы соглашения являются договором аренды, стороны соглашения обязаны применять к арендным элементам соглашения требования МСФО (IAS) 17, за исключением случаев, которые в соответствии с пунктом 2 МСФО (IAS) 17 не входят в сферу применения. Соответственно, если отдельные элементы соглашения являются договором аренды, такой договор аренды должен классифицироваться как финансовая аренда или операционная аренда в соответствии с пунктами 7–19 МСФО (IAS) 17. Остальные элементы соглашения, не входящие в сферу применения МСФО (IAS) 17, должны отражаться в учете в соответствии с другими стандартами.
- 13 В целях применения требований МСФО (IAS) 17 платежи и прочие виды возмещения, предусмотренные соглашением, с даты начала отношений по соглашению или даты пересмотра соглашения должны быть разделены на относящиеся к аренде и относящиеся к другим элементам соглашения, исходя из относительной справедливой стоимости всех элементов. В соответствии с определением, содержащимся в пункте 4 МСФО (IAS) 17, минимальные арендные платежи включают только платежи за аренду (т. е. за право на использование актива) и не включают платежи по другим элементам соглашения (например, по услугам и стоимости входящих ресурсов).
- 14 В некоторых случаях отделение арендных платежей от платежей по другим элементам соглашения требует от покупателя использования того или иного метода расчетной оценки. Например, покупатель может произвести расчетную оценку арендных платежей на основе договора об аренде сопоставимого актива, не содержащего других элементов, либо путем расчетной оценки платежей по другим элементам соглашения на основе сопоставимых соглашений с последующим вычетом этих платежей из общей суммы платежей по соглашению.

- 15 Если покупатель приходит к выводу о практической неосуществимости надежного разделения платежей, он должен:
- (a) в случае финансовой аренды признать актив и обязательство в сумме, равной справедливой стоимости¹ актива, являющегося объектом соглашения, который был идентифицирован в качестве предмета аренды в соответствии с пунктами 7 и 8. Впоследствии сумма обязательства будет уменьшаться по мере осуществления платежей и признания вмененных финансовых расходов по обязательству с использованием ставки привлечения дополнительных заемных средств покупателем²;
 - (b) в случае операционной аренды рассматривать все платежи по соглашению как арендные платежи в целях соответствия требованиям к раскрытию информации, предъявляемым МСФО (IAS) 17, но
 - (i) раскрыть такие платежи отдельно от минимальных арендных платежей по прочим соглашениям, не включающим платежи по элементам, не являющимся договорами аренды, и
 - (ii) указать, что раскрытые платежи также включают платежи по элементам соглашения, не являющимся договорами аренды.

Дата вступления в силу

- 16 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 года, то она должна раскрыть этот факт.
- 16А Организация должна применять поправку, содержащуюся в пункте 4(b) в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Если организация применит Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 в отношении более раннего периода, поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.

Переходные положения

- 17 МСФО (IAS) 8 указывает, каким образом организация должна учитывать изменения в учетной политике, связанные с началом применения какого-либо разъяснения. От организации не требуется соблюдения этих требований при первом применении настоящего разъяснения. Если организация воспользовалась этим освобождением от выполнения требований, то она обязана применить положения пунктов 6–9 настоящего разъяснения к соглашениям, действующим на начало самого раннего из периодов, по которым представлены сравнительные данные по МСФО на основе фактов и обстоятельств, имеющих на начало этого периода.

¹ Определение справедливой стоимости, используемое в МСФО (IAS) 17, отличается в некоторых аспектах от определения справедливой стоимости, используемого в МСФО (IFRS) 13. Следовательно, при применении МСФО (IAS) 17 организация оценивает справедливую стоимость в соответствии с МСФО (IAS) 17, а не МСФО (IFRS) 13.

² т.е. ставки привлечения дополнительных заемных средств арендатором, как этот термин определен в пункте 4 МСФО (IAS) 17.