

Лизингополучатель не должен предоставлять раскрытие информации в финансовой отчетности (балансе), относящееся к аренде, подпадающей под исключения. Следовательно, при применении IFRS 16 арендаторам не требуется фиксировать какую-либо дополнительную информацию об аренде, подпадающей под исключения, сверх информации, которая в настоящее время представляется в рамках учета текущей операционной аренды.

ВЛИЯНИЕ НА ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОЙ ПОЗИЦИИ

Лизингополучатель, который заключает договор, подпадающий под понятие операционной аренды в настоящее время, будет показывать более высокую стоимость внеоборотных активов и финансовых обязательств в финансовой отчетности в случае применения положений IFRS 16. Для любой компании с существенным размером операционной аренды этот эффект будет значительным. Также будет происходить относительно небольшое уменьшение общего капитала предприятия или его чистых активов — это связано с тем, что права пользования активами обесцениваются быстрее, чем уменьшаются обязательства по лизингу. Поэтому в любой момент между началом и концом аренды размер права пользования будет несколько меньше, чем сумма лизингового обязательства. Также будет происходить изменение основных финансовых коэффициентов, которые рассчитываются на основании информации о стоимости активов и обязательств предприятия, как, например, коэффициенты леввериджа. Несомненно, что такие изменения, будут значительными для арендаторов с большими суммами операционной аренды.

ВЛИЯНИЕ НА ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКАХ

Когда лизингополучатель начнет применять IFRS 16, то у него сократятся операционные расходы и увеличатся финансовые.

Обычно рассчитываемые прямолинейным способом расходы по операционной аренде, которые лизингополучатель признал при применении IAS 17, будут заменены амортизационными отчислениями по активам права пользования и процентными расходами по лизинговым обязательствам. Следовательно, при применении арендатором IFRS 16 произойдет сокращение операционных расходов и увеличение финансовых затрат. Это означает, что такие показатели доходности предприятия, как операционная прибыль, EBIT и EBITDA, станут выше.

Лизингополучатель обычно признает амортизационные отчисления по активам права пользования на основе применения прямолинейного метода расчета таких отчислений, в то время как процентные расходы сокращаются в течение срока аренды, поскольку периодически производятся лизинговые платежи. Это означает, что для конкретного договора аренды общая сумма расходов по аренде будет сокращаться каждый год по мере их погашения. Это отличается от сегодняшних операционных расходов, рассчитываемых на прямолинейной основе. Однако эта разница в сумме расходов, как ожидается, будет незначительной для большинства арендаторов.

Это связано с тем, что, если у лизингополучателя есть целый портфель лизинга, который начинается и заканчивается в разные отчетные периоды, влияние на отчет о прибылях или убытках новых арендных договоров с относительно более высокими процентными расходами будет сбалансировано лизингом по заканчивающимся договорам с относительно более низкими процентными расходами. Следовательно, для большинства компаний показатели прибыли, которые рассчитываются на основании показателей, включающих в себя финансовые издержки, например, прибыль до налогообложения, как ожидается, будут в значительной степени не затронуты при применении IFRS 16.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

IFRS 16 требует от арендатора классифицировать денежные выплаты за основную часть обязательств по аренде в рамках финансовой деятельности, а также для процентной части лизингового обязательства аналогично другим процентным платежам. Следовательно, для арендатора с существенной операционной арендой применение IFRS 16 приведет к сокращению оттоков денежных средств по операционной деятельности и увеличению оттока денежных средств по финансовой деятельности.

ОБЩИЙ ЭФФЕКТ

При применении IFRS 16 финансовые отчеты лизингополучателей станут более сопоставимыми с финансовыми отчетами аналогичных компаний, которые покупают свои активы, и обеспечат большую прозрачность в отношении финансового леввериджа лизингополучателя и используемого капитала. В целом, такой учет обеспечит более точное представление о финансовом положении лизингополучателя, чем это происходит в настоящее время при применении IAS 17.

бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)

Как применять IFRS 16 Leases (Аренда) в 2019

Александр Бугаев, классик

Как известно уважаемому читателю, IFRS 16 по сравнению с IAS 17 в корне меняет отражение в финансовой отчетности именно операционного лизинга, поскольку в соответствии с новыми правилами арендаторам необходимо выводить активы из забалансового учета и показывать такое имущество на балансе арендатора.

Другими словами, арендаторам больше не разрешается регистрировать все расходы по операционной аренде в отчете о прибыли или убытках, но им необходимо будет признать обязательство по такой аренде и право пользования активом в отчете о финансовом положении.

В предлагаемой статье проводится иллюстрация применения полного ретроспективного подхода и модифицированного ретроспективного подхода согласно положениям IFRS 16.

Регистрация Операционной аренды на счета арендатора в соответствии с IFRS 16

Производственная компания «Карпунчик» должна применить новый стандарт IFRS 16 Leases в отчетном периоде, заканчивающемся 31 декабря 2019 года.

В ходе подготовительных работ фирма «Карпунчик» обнаружила, что отражение в отчетности исполнения договора операционной аренды, связанный с арендой производственного оборудования у нерезидента Беларуси, может потребовать некоторых корректировок.

«Карпуня» заключил договор 01 января 2017 года сроком на 5 лет, при этом ежегодные арендные платежи составляют \$ 50 000 с погашением образовавшейся задолженности в конце каждого года (то есть 31 декабря), и в конце срока аренды оборудование будет возвращена арендодателю. Экономический срок службы машины составляет 10 лет.

Как «Карпунчик» должен пересмотреть свою финансовую отчетность в соответствии с IFRS 16, используя как полностью ретроспективный, так и модифицированный ретроспективный подход?

В нашем случае, учитывая, что договор операционной аренды был заключен с нерезидентом, при проведении всех расчетов и пересчетов за срок аренды будет использоваться учетная ставка в размере 3% годовых.

Небольшое замечание о ставке дисконтирования.

Если вы являетесь арендатором, то следует очень осторожно подходить к выбору соответствующей ставки дисконта, поскольку ее определение в IAS 17, начиная с 2019, больше не применяется.

Мы приведем ниже новое определение из IFRS 16, которое гласит, что процентная ставка, заложенная в договоре аренды – это процентная ставка, при использовании которой приведенная стоимость (а) арендных платежей и (б) негарантированной ликвидационной (т.е. остаточной) стоимости становится равна сумме (i) справедливой стоимости базового актива и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя. То есть вы должны дисконтировать в размере процентной ставки, заложенной в договоре:

- Арендные платежи,
- негарантированную остаточную (ликвидационную) стоимость,
- справедливую стоимость базового актива и
- Первоначальные прямые расходы арендодателя.

Это очень сложно и иногда нереально, потому что, согласитесь, большинство арендодателей (если не все) не будут делиться информацией о негарантированной остаточной стоимости арендованного имущества и своими первоначальными прямыми затратами.

Поэтому большинству арендаторов необходимо будет использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств, то есть ставку, по которой они смогут получить новые займы для приобретения того же актива с аналогичными условиями.

Это весьма субъективная величина, конечно, но, по крайней мере, это все же более реалистично, чем запрашивать у вашего арендодателя такую дополнительную информацию в большинстве случаев.

В приводимом ниже числовом примере давайте предположим, что заданные 3% - это и есть ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором - фирмой «Карпунчик».

Представление договора аренды по IFRS 16 и IAS 17

Прежде чем приступить к составлению записей в учете согласно IFRS 16 и прекратить отражение операционной аренды по договору в соответствии с IAS 17, вам необходимо четко уяснить для себя, как представлять результаты исполнения данного договора в финансовой отчетности согласно правилам обоих стандартов.

Договор операционной аренды согласно IAS 17

Здесь все очень просто и понятно: фирма «Карпунчик» должна была отражать все арендные платежи по операционной аренде непосредственно в составе отчета о прибыли или убытках.

Договор операционной аренды по МСФО 16

Согласно IFRS 16, фирме «Карпунчик» необходимо признать Актив в форме права пользования (ROU) и обязательство по аренде.

Обязательство по аренде рассчитывается как все арендные платежи, не уплаченные на дату начала договора, дисконтированные по процентной ставке, подразумеваемой в договоре аренды или же по ставке привлечения дополнительных заемных средств арендатором.

Необходимые для данного случая расчеты приведены нами в таблице 1 ниже:

Таблица 1:

Период	Арендный платеж,\$	Коэффициент дисконтирования*	Осовремененная оценка арендного платежа, \$
2017	50 000	0,971	48 544
2018	50 000	0,943	47 130
2019	50 000	0,915	45 757

2020	50 000	0,888	44 425
2021	50 000	0,863	43 131
Всего	250 000		228 987

*Примечание: коэффициент дисконтирования рассчитывается как $1/(1+0,03)$ за 2017, и далее.

Итак, мы рассчитали арендное обязательство.

Актив на сумму права аренды (ROU) равняется обязательству по аренде на дату начала действия договора, плюс первоначальные прямые затраты арендатора, плюс некоторые другие суммы, но в нашем случае у нас нет таких данных. Поэтому в нашем примере Актив на сумму права аренды (ROU) будет оцениваться в сумме обязательства по аренде.

Согласно IFRS 16 первоначальная запись в журнале будет выглядеть так:

- Дебет Актив в форме права пользования (ROU): \$ 228 987,
- Кредит Обязательство по аренде: \$ 228 987.

Впоследствии фирме «Карпунчик» необходимо будет обратить внимание на следующие 2 вещи:

1. Амортизацию Актива в форме права пользования (ROU): допустим, применяется прямолинейный метод в течение срока аренды 5 лет, таким образом, сумма ежегодной амортизации составит это \$ 45 797 в год ($\$228\,987/5$).
 2. Арендные платежи: Каждый арендный платеж в размере \$ 50 000 делится между погашением арендного обязательства и процентами.
- Все это представлено нами в следующей таблице 2:

Таблица 2

Период	Арендное обязательство на начало года (A)	Арендный платеж	Процентные платежи (B=A*0,03)	Уменьшение арендного обязательства (C= 50 000 – B)	Арендное обязательство на конец года (D=A-C)
2017	228 987	50 000	6 870	43 130	185 857
2018	185 857	50 000	5 576	44 424	141 433
2019	141 433	50 000	4 243	45 757	95 676
2020	95 676	50 000	2 870	47 130	48 546
2021	48 546	50 000	1 456	48 546	0
Всего	x	250 000	21 015	228 987	x

Сравнение бухгалтерского учета по IAS 17 и МСФО 16

Чтобы рассчитать корректировку капитала, относящуюся к данному договору, давайте рассчитаем результаты влияния операционной аренды на отчет о прибыли или убытках в отдельные годы в соответствии с IAS 17 и IFRS 16:

Таблица 3

Период	IAS 17	IFRS 16			Разница (влияние на капитал) (E=D-A)
	Арендная плата (A)	Проценты (B)	Амортизация (C)	Всего (D=B+C)	
2017	50 000	6 870	45 797	52 667	2 667
2018	50 000	5 576	45 797	51 373	1 373
2019	50 000	4 243	45 797	50 040	40
2020	50 000	2 870	45 797	48 667	- 1 333
2021	50 000	1 456	45 797	47 253	- 2 747
Всего	250 000	21 015	228 985	250 000	0

Как вы можете видеть из таблицы, итоговое влияние на отчет о прибыли или убытках результатов применения как IAS 17, так и IFRS 16 составляет сумму на \$250 000, однако значение такого влияния за отдельные периоды в пределах 5 лет операционной аренды все же будет несколько отличаться.

Давайте посмотрим, как необходимо произвести корректировку капитала и как представить результаты пересчета при применении полного и модифицированного подходов.

Полный ретроспективный подход

Фирма «Карпунчик» применяет IFRS 16 при составлении своей финансовой отчетности за год, заканчивающийся 31 декабря 2019 года, и это означает, что датой перехода на этот стандарт является 1 января 2018 года.

Следовательно, нам также необходимо пересчитать все суммы за сравнительный период. Большая часть работы была проделана выше (см. Таблицы 1-3), поэтому ниже приведем только учетные записи:

1. Пересчет начальных сальдо за самый ранний представленный период (т. е. ДО 1 января 2018 года):

а) Признание активов – права пользования арендованным имуществом (ROU) и обязательств по аренде:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): \$ 228 987

Кредит Обязательство по аренде: \$ 228 987.

б) Сторнирование арендных платежей до 1 января 2018 года согласно IAS 17 (был только один платеж):

Дебет Денежные средства: \$50 000,
Кредит Нераспределенная (отложенная) прибыль (собственный капитал): \$50 000.

Как видите, мы не переместили денежные средства, поскольку вначале отменяются «старые записи», а затем делаются «новые записи».

Возникает вопрос: почему проводится запись по статье нераспределенной прибыли, а не статье прибыли или убытков?

Только лишь потому, что запись делается на 1 января 2018 года, и на эту дату все счета прибылей и убытков за 2017 года были перенесены в нераспределенную прибыль.

с) Учет арендных платежей до 1 января 2018 года согласно IFRS 16 (был только один платеж):

Дебет Обязательство по аренде: \$ 43 130,
Дебет Нераспределенная прибыль (капитал): \$ 6 870 - это запись на сумму процентов,
Кредит Денежные средства: \$ 50 000.

Примечание: цифры взяты из таблицы 2 за 1 год (2017).

d) Учет амортизации актива в форме права пользования (ROU) до 1 января 2018 года согласно IFRS 16 (был только один год):

Дебет Нераспределенная прибыль (капитал): \$ 45 797,
Кредит Актив в форме права пользования (ROU) : \$ 45 797.

Фактически, вы можете сделать все 4 записи одновременно, и это будет выглядеть примерно так:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): \$ 183 189 (\$ 228 986, за вычетом амортизации \$45 797),

Дебет Нераспределенная прибыль (в капитале): \$ 2 667 (-\$50 000 + \$6 870 + \$45 797), или см. таблицу 3 за 1 год),

Кредит Обязательство по аренде: \$185 855 (\$228 986, за вычетом погашения обязательств по аренде \$43 131, или см. таблицу 2, 2017 год).

2. Пересчет сравнительного периода (2018 год):

Здесь вы только восстанавливаете 2-й арендный платеж. Приведем только обобщающую запись:

Дебет Обязательство по лизингу: 44 424,

Дебет Проценты (прибыль или убыток 2018 года): 5 576,

Дебет Амортизация (прибыль или убыток за 2018 г.): 45 797,

Кредит Актив в форме права пользования (ROU): 45 797,

Кредит Операционные расходы по аренде (прибыль или убыток от 2018 года): 50 000.

Примечание: Цифры взяты из таблицы 2 для 2018.

3 . Пересчет текущего периода (год 2019):

Естественно, что вы уже применили IFRS 16, поэтому нет никакой необходимости в регулировочных записях за 2019 год.

Если вы применяете полный ретроспективный подход, проблема заключается в том, что вы должны будете привести сравнительные данные за сравнительный период - в данном случае 2018 год – рассчитанные согласно как IAS 17, так и IFRS 16:

- Для составления финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2018 года, вы по-прежнему применяете IAS 17, поэтому ваши текущие показатели за 2018 год соответствуют МСФО (IAS) 17, но
- Для составления финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2019 года, вы применяете новый IFRS 16, а ваши сравнительные данные должны указываться в соответствии с теми же правилами.

Как же тогда будут выглядеть ваши финансовые отчеты?

Вот что получится в результате расчетов (таблица 4):

Таблица 4

Отчет о финансовом положении (фрагмент), \$			
	2019	12-31-2018 (пересчитанный)	1-1-2018 (пересчитанный)
Актив в форме права пользования	91 594	137 391	183 189
Капитал – накопленная прибыль (результат пересчета)	4 080	4 040	2 667
Обязательства по аренде:			
А) долгосрочное	48 546	95 676	141 433
Б) краткосрочное	47 130	45 757	44 424
Всего	95 676	141 433	185 857

Все числа, относящиеся к обязательству по аренде, взяты из таблицы 2 выше.

Фрагмент отчета о совокупном (полном) доходе (прибыли) (таблица 5):

Таблица 5

Отчет о совокупном доходе, \$		
	2019	2018 (пересчитанный)
Амортизация Актива в форме права пользования	45 797	45 797
Проценты (арендные обязательства)	4 243	5 576

Теперь давайте рассмотрим модифицированный подход.

Модифицированный ретроспективный подход.

В соответствии с измененным подходом фирме «Карпунчик» необходимо произвести корректировку капитала на 1 января 2019 года, то есть в начале текущего отчетного периода.

Сравнительные числа остаются такими же, как были представлены ранее, поэтому пересчет не производится.

Этот способ значительно проще применять, чем полный ретроспективный подход, потому что вы не повторяете цифры предыдущих лет.

Однако ценой такого подхода является меньшая сопоставимость полученной информации. Сложно сравнить результаты текущего 2019 года, составленного по IFRS 16 с данными предыдущего года, полученные на основе применения IFRS 16, и сделать вывод об изменениях сумм по аренде.

Просто убедитесь сами на основе приведенных ниже фрагментах финансовых отчетов за 2019.

Но сначала давайте составим записи в учете:

1. Пересчет начальных сальдо на 1 января 2019 года:

а) Признание активов и обязательств по аренде:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): \$228 986,

Кредит Обязательство по аренде: \$228 986.

б) Сторнирование арендных платежей до 1 января 2019 года, отраженных в отчетности согласно IAS 17 (их в нашем примере было два):

Дебет Денежные средства: \$100 000,

Кредит Нераспределенная прибыль (собственный капитал): \$100 000.

с) Учет арендных платежей до 1 января 2019 года согласно новому IFRS 16 (их было два):

Дебет Обязательство по лизингу: \$87 555,.

Дебет Нераспределенная прибыль (капитал): \$12 445 (т.е. проценты)

Кредит Денежные средства: \$100 000.

Примечание: цифры взяты из таблицы 2 для 2017 и 2018 года.

d) Учет Амортизация Актива в форме права пользования (ROU) до 1 января 2019 года согласно IFRS 16 (было 2 года):

Дебет нераспределенная прибыль (капитал): \$91 594,

Кредит Актив в форме права пользования (ROU): \$91 594.

Как и в случае с полным подходом, можно сделать только одну общую запись транзакций вместо этих четырех:

Дебет Актив в форме права пользования (ROU): \$137 391 (\$228 986, за вычетом амортизации \$45 797 * 2 года).

Дебет Нераспределенная прибыль (в капитале) : \$4 040 (- \$100 000 + \$12 445 + \$91 594), или см. Таблицу 3 за 1 и 2 годы)

Кредит Обязательство по аренде: \$141 431 (\$228 986, за вычетом сумм погашения обязательств по аренде \$43 131 и \$44 425, или см. Таблицу 2 за 2017 и 2018 годы).

Примечание. Актив в форме права пользования был рассчитан выше, как будто бы всегда применялся IFRS 16, поскольку это было проще, так как были рассчитаны все приведенные выше значения.

Однако можно оценить Актив в форме права пользования в размере обязательства по аренде. Это было бы еще проще, потому что вам не пришлось бы пересчитывать Актив в форме права пользования за прошлые периоды. Просто рассчитывается обязательство по аренде равное текущей стоимости оставшихся арендных платежей, и все.

В результате получим следующие показатели финансовой отчетности фирмы «Карпунчик»:

Фрагмент отчета о финансовом положении:

Таблица 6.

Отчет о финансовом положении (фрагмент), \$		
	2019	2018
Актив в форме права пользования	91 594	0
Капитал – накопленная прибыль (эффект пересчета)	4 080	0
Обязательства по аренде:		
А) Долгосрочное	48 544	0
Б) краткосрочное	47 130	0
	95 674	0

Обратите внимание, что в колонке данных сравнительного 2018 года имеются нули - причина очевидна. Мы представляем данные за предыдущий год в соответствии с IAS 17, и в соответствии с IAS 17 у фирмы «Карпунчик» не было обязательств по аренде и Актива в форме права пользования.

Фрагмент отчета о совокупном доходе:

Таблица 7.

Отчет о совокупном доходе (фрагмент), \$		
	2019	2018
Расходы по операционному лизингу	0	50 000
Амортизация актива в форме права пользования	45 797	0
Проценты (арендное обязательство)	4 243	0