

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4

«Определение наличия в соглашении признаков договора аренды»

Ссылки:

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

Исходная информация

- 1 Предприятие 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 один или несколько платежей. Примеры соглашений, по которым одно предприятие («поставщик») передает такое право на использование актива другому предприятию («покупатель»), часто вкупе с сопутствующими услугами, включают следующее:
 - соглашения о привлечении внешних подрядчиков (например, передача сторонним организациям функций обработки данных предприятия).
 - соглашения в телекоммуникационной отрасли, когда провайдеры сетевой емкости предоставляют покупателям право на соответствующую емкость.
 - договоры типа «принимай 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 «принимай или плати» на приобретение практически всей энергии, вырабатываемой электрогенератором поставщика).
- 2 Настоящее разъяснение содержит методологические принципы 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, лежащий в основе соглашения и являющийся предметом аренды, представляет собой часть более крупного актива. Настоящее разъяснение не отвечает на вопрос о том, как определить, когда часть более крупного актива сама становится активом, лежащим в основе соглашения, в контексте применения МСФО (IAS) 17. Тем не менее, соглашения, в основе которых лежит 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) являются договором аренды или содержат элементы договора 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 проблемные 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 переоценку того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды; и
 - (c) если соглашение в целом или отдельный его элемент является договором аренды, как разделить 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 понимания 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, договорное положение (условное или иное), которое разрешает или предписывает, чтобы поставщик произвел замену других активов по любой причине в установленный срок или после наступления установленной даты, не исключает возможности его учета в качестве аренды вплоть до даты замены.
- 8 Актив считается идентифицированным в неявной форме, если, например, поставщик владеет на праве собственности или аренды только одним активом, при помощи которого он может выполнить соответствующее обязательство, а выполнение поставщиком своего обязательства за счет 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 значительный объем продукции или иных приносимых активом выгод.
 - (b) Покупатель имеет возможность или право контролировать физический доступ к активу, лежащему в основе соглашения, при этом получая или контролируя значительный объем продукции или иных приносимых активом выгод.
 - (c) Факты и обстоятельства указывают на низкую вероятность того, что одна или более сторон, помимо покупателя, получают значительный объем продуктов или иных выгод, которые будут произведены или генерированы активом в период действия соглашения, 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 переоценка 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 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. Переоценка наличия в соглашении договора аренды после заключения 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 возможность 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 Переоценка соглашения должна основываться на фактах и обстоятельствах, имеющихся на дату переоценки, 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 переоценки. Если в результате проведенной переоценки установлено, что соглашение содержит договор аренды (или не содержит договор аренды), учет аренды следует начать (или прекратить):
- (a) в случаях, описанных в подпунктах (a), (c) или (d) пункта 10, с момента изменения обстоятельств, приведшего к необходимости переоценки;
 - (b) в случае, описанном в подпункте (b) пункта 10, с начала периода возобновления или продления.

Отделение арендных платежей от других платежей

- 12 Если соглашение содержит договор аренды, стороны по соглашению обязаны применять к арендному элементу соглашения требования МСФО (IAS) 17, за исключением случаев, когда в соответствии с пунктом 2 МСФО (IAS) 17 эти требования неприменимы. Соответственно, если соглашение содержит договор аренды, такой договор аренды в соответствии с пунктами 7–19 МСФО (IAS) 17 должен классифицироваться как финансовая аренда или операционная аренда. 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 или переоценки 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 содержащим 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 невозможности надежного разделения платежей, он должен:

- (a) в случае финансовой аренды признать актив и обязательство в сумме, равной справедливой стоимости актива, лежащего в основе 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 расчетной процентной ставки покупателя по договору аренды.[†]
- (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 платежей по неарендным элементам, и
 - (ii) указать, что раскрытые платежи также включают платежи по неарендным элементам соглашения.

Дата вступления в силу

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

Переход к новому порядку учета

- 17 МСФО (IAS) 8 указывает, каким образом предприятие должно реализовать изменения в учетной политике, связанные с началом применения какого-либо разъяснения. От предприятия не требуется соблюдения этих требований при первом применении настоящего разъяснения. Если предприятие воспользовалось этим освобождением от выполнения требований, то оно обязано 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.

* 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 предприятие оценивает справедливую стоимость в соответствии с МСФО (IAS) 17, а не МСФО (IFRS) 13.

[†] т.е. расчетной процентной ставки арендатора по договору аренды в значении, определенном в пункте 4 МСФО (IAS) 17.