

РАЗЪЯСНЕНИЕ ПКР (SIC) 27

«Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»,
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущенный в октябре 2010 г.).

ВОПРОС

- 1 Предприятие может совершить операцию или ряд структурированных операций (соглашение) с независимой стороной или сторонами (инвестором), которые имеют юридическую форму аренды. Например, Предприятие может предоставить активы в аренду инвестору и взять те же самые активы обратно в аренду или оформить продажу активов и взять их обратно в аренду. Форма каждого соглашения, его сроки и условия могут значительно варьироваться. В случае аренды и обратной аренды соглашение может быть составлено для того, чтобы Инвестор мог получить налоговую выгоду, часть которой передается Предприятию как плата за его участие в соглашении, а не с тем, чтобы передать права на использование актива.
- 2 Когда соглашение с инвестором имеет юридическую форму аренды, возникают следующие вопросы:
 - (a) как определить, являются ли последовательные операции связанными между собой и должны учитываться как одна операция;
 - (b) отвечает ли соглашение определению аренды по МСФО (IAS) 17 и, если нет:
 - (i) относятся ли отдельный инвестиционный счет и обязательства по арендным платежам, которые могут возникать в подобных случаях, к активам и обязательствам Предприятия (см. пример, описанный в пункте A2(a) приложения А);
 - (ii) как Предприятию следует учитывать прочие обязательства, возникающие в результате соглашения;
 - (iii) как Предприятию следует учитывать плату, которую оно может получить от инвестора.

КОНСЕНСУС

- 3 Серия операций, имеющих юридическую форму аренды, является взаимосвязанной и должна учитываться как одна операция, когда общий экономический эффект невозможно понять без рассмотрения всей серии операций в целом. Такой случай имеет место, например, когда серия операций является тесно взаимосвязанной, согласовывается в рамках единого пакета, и происходит одновременно или следует одна за другой. (Приложение А иллюстрирует применение настоящего разъяснения).
- 4 Учет должен отражать сущность соглашения. Все аспекты и последствия соглашения должны быть проанализированы с тем, чтобы определить его сущность; при этом особое значение должно придаваться тем аспектам и последствиям, которые имеют экономический эффект.
- 5 МСФО (IAS) 17 применяется, когда сущность соглашения включает передачу права на использование актива в течение определенного периода времени. Выполнение одного или нескольких из следующих условий может служить индикатором того, что, по существу, соглашение не содержит признаков аренды согласно МСФО (IAS) 17 (приложение Б иллюстрирует применение настоящего разъяснения):
 - (a) Предприятие сохраняет все риски и вознаграждения, связанные с владением активом, лежащим в основе соглашения, а также обладает, по существу, практически такими же правами на его использование, как и до заключения соглашения;

- (b) основной причиной для заключения соглашения является стремление получить определенный налоговый эффект, а не передать права на использование актива;
 - (c) в соглашение включен опцион на условиях, которые практически гарантируют его исполнение (например, опцион на продажу, имеющий цену исполнения существенно выше, чем предполагаемая справедливая стоимость на момент исполнения).
- 6 Определения и указания в пунктах 49-64 *Концепции* должны применяться для установления того, относятся ли отдельный инвестиционный счет и обязательства по арендным платежам, по своей сущности, к активам и обязательствам предприятия. Следующие показатели, взятые вместе, демонстрируют, что, по существу, отдельный инвестиционный счет и обязательства по арендным платежам не отвечают определению актива и обязательства и не должны признаваться Предприятием:
- (a) Предприятие не способно контролировать инвестиционный счет в своих собственных целях и не обязано осуществлять арендные платежи. Такое происходит, когда, например, заранее оплаченная сумма помещается на отдельный инвестиционный счет в целях защиты интересов Инвестора и может быть использована только для выплат Инвестору. При этом Инвестор соглашается с тем, что обязательные арендные платежи будут выплачиваться из средств на инвестиционном счете, и что Предприятие не имеет возможности останавливать выплаты Инвестору с этого инвестиционного счета;
 - (b) риск того, что Предприятию необходимо будет возместить полную сумму вознаграждения, полученного от Инвестора и, возможно, выплатить какую-либо дополнительную сумму, незначителен; или, если вознаграждение от Инвестора не было получено, то риск выплаты сумм по другим обязательствам (например, по гарантии) также незначителен. Незначительный риск выплаты существует тогда, когда, например, условия соглашения требуют инвестирования суммы предоплаты в безрисковые активы, которые, предположительно, будут генерировать денежные потоки, достаточные для выполнения обязательств по арендным платежам; и
 - (c) за исключением первоначальных денежных потоков в начале действия соглашения, единственным видом ожидаемых денежных потоков по соглашению будут являться арендные платежи, выполняемые только за счет средств, источником которых является отдельный инвестиционный счет, созданный при помощи первоначальных денежных потоков.
- 7 Прочие обязательства по соглашению, включая предоставленные гарантии и обязательства, возникающие при досрочном прекращении действия соглашения, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 37, МСФО (IFRS) 4 или МСФО (IFRS) 9, в зависимости от условий соглашения.
- 8 При определении того, в какой момент вознаграждение, которое Предприятие может получить, должно быть признано в качестве дохода, к фактам и обстоятельствам каждого соглашения должны применяться критерии, указанные в пункте 20 МСФО (IAS) 18. При этом должны быть рассмотрены такие факторы, как продолжающееся участие в форме обязательств выполнить те или иные значимые действия в будущем для того, чтобы заработать вознаграждение; наличие остаточных рисков; условия по гарантиям, а также риск возврата вознаграждения. Следующие показатели, взятые по отдельности, демонстрируют то, что признание полной суммы оплаты в качестве дохода, если эта оплата была получена на начало соглашения, неприемлемо:
- (a) обязательства либо выполнить, либо воздержаться от выполнения определенных значимых действий, являются условиями, согласно которым полученное вознаграждение будет считаться заработанным и, таким образом, исполнение юридически обязательного договора не является наиболее значимым действием, требуемым данным договором;
 - (b) установлены ограничения на использование актива, лежащего в основе соглашения, имеющие практический эффект ограничения и значительного изменения способности Предприятия получать выгоду от использования такого актива (например, использовать ресурс, продавать или закладывать его в качестве обеспечения);
 - (c) возможность возврата части вознаграждения и возможная выплата какой-либо дополнительной суммы не являются маловероятными. Это случается, когда, например:
 - (a) актив, в отношении которого заключено соглашение, не является специализированным активом, необходимым Предприятию для осуществления его деятельности, и поэтому существует возможность того, что Предприятие может выплатить определенную сумму в целях досрочного прекращения действия соглашения;
 - (b) по условиям соглашения Предприятие обязано или может по своему усмотрению инвестировать сумму предоплаты в активы, имеющие более чем незначительный риск (например, валютный, кредитный или риск изменения процентной ставки). При таких обстоятельствах риск того, что стоимость инвестиций не будет достаточной для покрытия обязательств по арендным платежам, не является незначительным и, таким образом, существует вероятность того, что от предприятия может потребоваться выплата определенной суммы.

- 9 Вознаграждение должно быть представлено в отчете о совокупном доходе, исходя из его экономического содержания и характера.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

- 10 При определении информации, которую необходимо раскрывать для понимания соглашения и того, как оно было отражено в учете, должны рассматриваться все аспекты соглашения, которое, исходя из содержания, не включает аренду согласно МСФО (IAS) 17. Предприятие должно раскрывать следующую информацию в каждом периоде действия соглашения:
- (a) описание соглашения, включая:
 - (i) актив, в отношении которого оно заключено, и ограничения на его использование;
 - (ii) срок действия и прочие значительные условия соглашения;
 - (iii) операции, являющиеся взаимосвязанными, включая опционы; и
 - (b) порядок учета, примененный для отражения в учете полученного вознаграждения, сумму, признанную в качестве дохода за период, а также название статьи в отчете о совокупном доходе, включающей эту сумму.
- 11 Информация, раскрытие которой требуется в соответствии с пунктом 10 настоящего разъяснения, должна предоставляться индивидуально для каждого соглашения или суммарно для каждого класса соглашений. Классом является группировка соглашений, заключенных в отношении активов сходного характера (например, электростанций).

Дата консенсуса:

Февраль 2000 г.

Дата вступления в силу:

Настоящее разъяснение вступает в силу 31 декабря 2001 г. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункт 7. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 9 в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.