

Разъяснение ПКР (SIC) 27

«Определение сущности операций, 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» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

Вопрос

- 1 Организация может совершить операцию или ряд структурированных операций (соглашение) с независимой стороной или сторонами (Инвестором), которые имеют юридическую форму аренды. Например, Организация 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 заключено для того, чтобы Инвестор мог получить налоговую выгоду, часть которой передается Организации как вознаграждение за ее участие в соглашении, а не с целью передачи права на использование актива.
- 2 Когда соглашение с Инвестором имеет юридическую форму аренды, возникают следующие вопросы:
 - (a) как определить, являются ли несколько операций связанными между собой и должны ли они учитываться как одна операция;
 - (b) отвечает ли соглашение определению аренды по МСФО (IAS) 17 и если нет:
 - (i) относятся ли отдельный инвестиционный счет и обязанности по арендным платежам, которые могут возникать в подобных случаях, к активам и обязательствам Организации (см. пример, описанный в пункте A2(a) сопроводительного руководства к настоящему разъяснению);
 - (ii) как Организации следует учитывать прочие обязанности, возникающие в результате соглашения; и
 - (iii) как Организации следует учитывать вознаграждение, которое она 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 как единая операция, и происходит одновременно или операции следуют одна за другой. (Часть А сопроводительного руководства 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. Индикаторы, которые по отдельности демонстрируют, что, по существу, соглашение не содержит признаков аренды согласно МСФО (IAS) 17, включают (часть В сопроводительного руководства иллюстрирует применение настоящего разъяснения):
- (a) Организация сохраняет все риски и выгоды, связанные с владением активом, являющимся предметом 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; и
 - (c) в соглашение включен опцион на условиях, которые практически гарантируют его исполнение (например, пут-опцион, имеющий цену исполнения существенно выше, чем предполагаемая справедливая стоимость на момент исполнения).
- 6 Определения и руководство, содержащиеся в пунктах 49–64 *Концепции*¹, должны применяться для установления того, являются ли, по своей сущности, отдельный инвестиционный счет и обязанности по арендным платежам активами и обязательствами Организации. Следующие индикаторы в совокупности демонстрируют, что, по существу, отдельный инвестиционный счет и обязанности по арендным платежам не отвечают определениям актива и обязательства и не должны признаваться Организацией:
- (a) Организация не способна контролировать инвестиционный счет в своих собственных целях и не обязана 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, при этом Организация не имеет возможности удерживать выплаты Инвестору с этого инвестиционного счета;
 - (b) риск того, что Организации 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 обязанностям (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 обязанностей по арендным платежам; и
 - (c) помимо первоначальных денежных потоков в дату начала отношений по соглашению, 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 обязанности по соглашению, включая предоставленные гарантии и обязанности, возникающие при досрочном прекращении действия соглашения, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 37, МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 4, в зависимости от условий соглашения.
- 8 При определении того, в какой момент вознаграждение, которое Организация 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 существенных будущих обязанностей к исполнению, которые необходимо выполнить, чтобы заработать вознаграждение; наличие остаточных рисков; условия по гарантиям, а также риск возврата вознаграждения. Следующие индикаторы, взятые по отдельности, демонстрируют неприемлемость признания полной суммы вознаграждения в качестве дохода, если это вознаграждение было получено на начало соглашения:
- (a) обязанности 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, являющегося предметом соглашения, практическим результатом которых является ограничение и значительное изменение

¹ Ссылка на «Концепцию» является ссылкой на «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО, принятую в 2001 году Советом по МСФО. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности». Пункты 49–64 соответствуют пунктам 4.4–4.19 «Концептуальных основ».

способности Организации использовать такой актив (например, разрабатывать, продавать или закладывать его в качестве обеспечения);

- (с) возможность возврата части вознаграждения и возможная выплата какой-либо дополнительной суммы не являются маловероятными. Это случается, когда, например:
- (i) актив, являющийся предметом соглашения, не является специализированным активом, необходимым Организации для осуществления ее деятельности, и поэтому существует возможность того, что Организация может выплатить определенную сумму в целях досрочного прекращения действия соглашения; или
 - (ii) по условиям соглашения Организация обязана 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 будет недостаточной для покрытия обязательств по арендным платежам, не является незначительным и, таким образом, существует вероятность того, что от организации 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 Все аспекты соглашения, которое, исходя из содержания, не включает аренду согласно МСФО (IAS) 17, должны рассматриваться при определении информации, которую необходимо раскрывать для понимания соглашения и принятого порядка его учета. Организация должна раскрывать следующую информацию в каждом периоде действия соглашения:
- (a) описание соглашения, включая:
 - (i) актив, являющийся предметом соглашения, и ограничения на его использование;
 - (ii) срок действия и прочие значительные условия соглашения;
 - (iii) операции, являющиеся взаимосвязанными, включая любые виды опционов; 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 года.

Дата вступления в силу

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