

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17

ОРЕНДА

МЕТА

1. Метою цього Стандарту є визначення для орендарів і орендодавців відповідних облікових політик та розкриття інформації, що їх слід застосовувати до угод про оренду.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

2. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку всіх видів оренди, крім:
 - а) орендних угод на розвідування або використання корисних копалин, нафти, газу та подібних невідтворюваних ресурсів;
 - б) ліцензійних угод на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права.

Проте цей Стандарт не слід застосовувати як основу оцінки до:

- а) утримуваної орендарями нерухомості, яка обліковується як інвестиційна нерухомість (див. МСБО 40 „*Інвестиційна нерухомість*”);
 - б) інвестиційної нерухомості, наданої орендодавцями за операційною орендою (див. МСБО 40);
 - в) біологічних активів, утримуваних орендарями за фінансовою орендою (див. МСБО 41 „*Сільське господарство*”),
або
 - г) біологічних активів, наданих орендодавцями за операційною орендою (див. МСБО 41).
3. Цей Стандарт застосовують до угод, які передають право користування активами, навіть якщо експлуатація або технічне обслуговування таких активів може вимагати надання значних послуг орендодавцем. Цей Стандарт не застосовують до угод, які є контрактами на послуги і не передають права на використання активів від однієї сторони, що укладає угоду, до іншої.

ВИЗНАЧЕННЯ

4. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Валові інвестиції в оренду – це сукупна сума:

- а) мінімальних орендних платежів, які підлягають отриманню орендодавцем за угодою про фінансову оренду;
- б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.

Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря – це відсоткова ставка, що її мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або, якщо її неможливо визначити, ставка, яку на початку строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та за подібною гарантією.

Гарантована ліквідаційна вартість:

- а) для орендаря – це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або сторона, пов'язана з орендарем (сума гарантії є максимальною сумою, яка підлягає сплаті в будь-якому разі);
- б) для орендодавця – це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або третя сторона, яка не пов'язана з орендодавцем і здатна з фінансової точки зору виконати зобов'язання за гарантією.

Мінімальні орендні платежі – це платежі протягом строку оренди, які потрібно (або може бути потрібно) здійснити орендареві (за винятком непередбаченої орендної плати, витрат на послуги та податки, що мають бути сплаченими орендодавцем та відшкодовані йому), а також:

- а) для орендаря – будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем,
- або
- б) для орендодавця – будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцю:
 - i) орендарем;
 - ii) стороною, пов'язаною з орендарем,
- або
- iii) третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем і здатною з фінансової точки зору погасити заборгованість за гарантією.

Проте, якщо орендар має право вибору – придбати актив за ціною, що, як очікується, буде достатньо нижчою за справедливую вартість на дату, коли вибір може бути здійсненим, і достатньою для обґрунтованої впевненості на початку строку оренди в тому, що вибір буде здійсненим, тоді мінімальні орендні платежі включають мінімальні суми, які підлягають сплаті протягом строку оренди до очікуваної дати здійснення права вибору щодо придбання, та плату, яка необхідна для здійснення такого права.

Невідмовна угода про оренду – це угода про оренду, яка анулюється лише:

- а) після того, як відбудеться певна віддалена непередбачена подія;
 - б) з дозволу орендодавця;
 - в) якщо орендар укладе нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем,
- або
- г) після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить, що продовження угоди про оренду є обґрунтовано певним.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем.

Незароблений фінансовий дохід – це різниця між:

- а) валовими інвестиціями в оренду та
- б) чистими інвестиціям в оренду.

Непередбачена орендна плата – це та частина орендних платежів, яка не є фіксованою за сумою, а базується на майбутній величині чинника, який змінюється, але не внаслідок плину часу (наприклад, відсоток майбутніх продажів, обсяг майбутнього використання, майбутні індекси цін, майбутні ринкові ставки відсотка).

Операційна оренда – це будь-яка оренда, крім фінансової.

Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Первісні прямі витрати – це додаткові витрати, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди про оренду, за винятком таких витрат, понесених орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами.

Початок оренди – дата, яка настає раніше: або дата підписання орендної угоди, або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди. На цю дату:

- а) оренда класифікована або як операційна, або як фінансова оренда;
- б) у випадку фінансової оренди, визначено суми, що їх слід визнавати на початку строку оренди.

Початок строку оренди – це дата, з якої орендар набуває права використовувати орендований актив. Це дата первісного визнання оренди (тобто визнання належним чином активів, зобов'язань, доходу або витрат, які є наслідком угоди про оренду).

Припустима ставка відсотка при оренді – це ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість:

- а) мінімальних орендних платежів;
- б) негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати сумі:
 - i) справедливої вартості зданого в оренду активу та
 - ii) будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Строк економічної експлуатації – це:

- а) або період, протягом якого очікується використання активу одним чи кількома користувачами;
- б) або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, яку один чи кілька користувачів очікують отримати від активу.

Строк корисної експлуатації – це розрахунковий період, що залишився з початку строку оренди, не обмежений строком оренди, протягом якого очікується споживання суб'єктом господарювання економічних вигід, утілених в активі.

Строк оренди – це невідмовний період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо продовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим.

Фінансова оренда – це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися.

Чисті інвестиції в оренду – це валові інвестиції в оренду, дисконтовані за відсотковою ставкою, припустимою при оренді.

5. Угода про оренду або зобов'язання може містити положення щодо коригування орендних платежів у разі змін собівартості будівництва чи придбання орендованої нерухомості або в разі зміни інших критеріїв собівартості чи вартості (наприклад, загального рівня цін або витрат орендодавця на фінансування оренди) протягом періоду з початку оренди до початку строку оренди. При цьому для цілей цього Стандарту вплив будь-якої такої зміни вважатиметься таким, що відбувається на початку оренди.
6. Визначення оренди охоплює контракти про здачу в найом активу, які містять положення, що надають наймачеві право вибору придбавати чи ні право власності на актив після виконання узгоджених умов. Ці контракти відомі як контракти на придбання у кредит з правом викупу.

КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДИ

7. Класифікація оренди, прийнята в цьому Стандарті, базується на тому, якою мірою ризики та винагороди, пов'язані з володінням орендованим активом, розподіляються між орендодавцем та орендарем. Ризики включають можливість збитків від простоїв або технічної застарілості, а також коливань у надходженнях унаслідок зміни економічних умов. Винагороди можуть бути представлені у формі очікування рентабельного функціонування протягом строку економічної експлуатації активу та прибутку від зростання вартості або реалізації ліквідаційної вартості.
8. Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння. Оренда

класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння.

9. Оскільки операція між орендодавцем та орендарем базується на спільній для обох сторін угоді про оренду, доречним є використання узгоджених визначень. Застосування цих визначень до змінюваних обставин орендодавця та орендаря може інколи спричинити те, що та сама оренда класифікується орендодавцем та орендарем по-різному. Наприклад, це може відбуватися, коли орендодавець отримує вигоди від гарантії щодо ліквідаційної вартості, наданої стороною, не зв'язаною з орендарем.
10. Чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми контракту². Далі наведено приклади ситуацій, які, як правило, ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:
- а) оренда передає орендареві право власності на актив наприкінці строку оренди;
 - б) орендар має право вибору придбати актив за ціною, що, як очікується, буде нижчою за справедливую вартість на дату, коли вибір може бути здійснений, і достатньою для обґрунтованої впевненості на початку оренди в тому, що вибір буде здійснено;
 - в) строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації активу, навіть якщо право власності не передається;
 - г) на початку оренди теперішня вартість мінімальних орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості орендованого активу;
 - г) орендовані активи мають такий особливий характер, що тільки орендар може використовувати їх, не здійснюючи значних модифікацій.
11. Далі наведено показники ситуацій, які окремо або в комбінації також можуть привести до класифікації оренди як фінансової оренди:
- а) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар;
 - б) прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижок орендної плати, які дорівнюють більшості надходжень від продажу наприкінці оренди);
 - в) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу від ринкової орендної плати.
12. Приклади та показники в параграфах 10 та 11 не завжди є переконливими. Якщо, виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всіх ризиків та винагород щодо володіння активом, оренду класифікують як операційну оренду. Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на актив передається наприкінці оренди за змінну плату, що дорівнює її справедливій

² Див. також ПКТ-27 „Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду”.

- вартості на той час, або якщо оренда є непередбачуваною, внаслідок чого орендар не має (в основному) всіх ризиків та винагород.
13. Класифікацію оренди здійснюють на початку оренди. Якщо в будь-який момент часу орендар і орендодавець погоджуються змінити положення угоди про оренду (за винятком поновлення оренди) так, що це спричинить іншу класифікацію згідно з критеріями в параграфах 7-12, та за умови, що змінені умови набрали чинності на початку оренди, тоді переглянута угода вважається новою протягом строку її дії. Проте зміни в попередніх оцінках (наприклад, зміни в попередніх оцінках строку економічної експлуатації або ліквідаційної вартості зданого в оренду майна) або зміни обставин (наприклад, невиконання зобов'язань орендарем) не ведуть до нової класифікації оренди з метою обліку.
 14. Оренда землі та будівель класифікується як операційна або фінансова оренда так само, як оренда інших активів. Проте характерною особливістю землі є те, що вона, як правило, має невизначений строк економічної експлуатації, і якщо не очікується, що право власності передаватиметься орендарю наприкінці строку оренди, то орендар не несе в основному всіх ризиків і не отримує всіх винагород щодо володіння; у цьому випадку оренда буде операційною орендою. Платіж, зроблений після укладання угоди або придбання орендованого майна, що його обліковують як операційну оренду, являє собою сплачену авансом орендну плату, що амортизується протягом строку оренди відповідно до моделі отримання вигід.
 15. Елементи земельних ділянок та будівель в угоді про оренду землі та будівель розглядаються окремо з метою класифікації оренди. Якщо очікується, що право власності перейде до орендаря наприкінці строку оренди, тоді обидва елементи класифікують як фінансову оренду, незалежно від того, аналізують їх як одну оренду чи дві оренди, якщо з інших ознак не ясно, чи передає угода про оренду в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на один чи обидва елементи. Якщо земля має невизначений строк економічної експлуатації і якщо не очікується, що право власності передаватиметься орендарю наприкінці строку оренди відповідно до параграфа 14, елемент землі, як правило, класифікують як операційну оренду. Елемент будівель класифікують як фінансову або операційну оренду відповідно до параграфів 7-13.
 16. Мінімальні орендні платежі (включаючи будь-які одноразові авансові платежі) розподіляють на елементи земельних ділянок та будівель пропорційно відповідній справедливій вартості орендованих часток в елементі земельних ділянок та елементі будівель за угодою про оренду на початку оренди (коли це потрібно для класифікації та обліку оренди землі та будівель). Якщо орендні платежі не можна достовірно розподілити на ці два елементи, всю оренду класифікують як фінансову оренду, якщо не ясно, що обидва елементи є операційною орендою; у цьому випадку всю оренду класифікують як операційну оренду.
 17. Щодо угоди про оренду землі та будівель, у якій сума, яку первісно визнавали б як елемент земельної ділянки відповідно до параграфа 20, є несуттєвою, землю

та будівлі можна розглядати як єдину статтю з метою класифікації оренди та класифікувати як фінансову або операційну оренду відповідно до параграфів 7-13. У такому випадку строк економічної експлуатації будівель вважається строком економічної експлуатації всього орендованого активу.

18. Окрема оцінка елементів землі та будівель не потрібна, якщо частка орендаря в земельних ділянках і будівлях класифікується як інвестиційна нерухомість відповідно до МСБО 40 і прийнята модель справедливої вартості. Для цієї оцінки необхідні докладні обчислення, якщо інакше класифікація обох елементів є непевною.
19. Відповідно до МСБО 40, можна, щоб орендар класифікував частку нерухомості, утримувану за угодою про операційну оренду, як інвестиційну нерухомість. Якщо він це робить, частку нерухомості обліковують так, наче вона є фінансовою орендою, і, крім цього, до визнаного активу застосовують модель справедливої вартості. Орендар має продовжувати обліковувати оренду як фінансову оренду, навіть якщо подальша подія змінює характер частки нерухомості орендаря настільки, що вона більш не класифікується як інвестиційна нерухомість. Це відбуватиметься, наприклад, якщо орендар:
 - а) займає нерухомість, яка потім переводиться до нерухомості, зайнятої власником, за доцільною собівартістю, що дорівнює її справедливій вартості на дату зміни у використанні,або
 - б) надає в суборенду, яка передає в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з володінням часткою, незв'язаній третій стороні. Така суборенда обліковується орендарем як фінансова оренда третій стороні, хоч третя сторона може обліковувати її як операційну оренду.

ОRENDA У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ОРЕНДАРІВ

Фінансова оренда

Первісне визнання

20. На початку строку оренди орендарям слід визнавати фінансову оренду як активи та зобов'язання у своїх звітах про фінансовий стан за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна на початку оренди, або (якщо вони менші за справедливу вартість) за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди. Ставкою дисконту, яку слід застосовувати при обчисленні теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, є припустима ставка відсотка при оренді, якщо її можна визначити; якщо ні, слід застосувати відсоткову ставку додаткових запозичень орендаря. Будь-які первісні прямі витрати орендаря додаються до суми, визнаної як актив.
21. Операції та інші події відображаються в обліку і подаються відповідно до їхньої сутності та фінансової реальності, а не просто за юридичною формою. Хоча

- юридична форма угоди про оренду є такою, що орендар може не отримати юридичного права власності на орендований актив, у випадку фінансової оренди сутність та фінансова реальність такі, що орендар отримує економічні вигоди від використання орендованого активу протягом більшої частини строку його економічної експлуатації в обмін на зобов'язання сплатити за це право суму, що приблизно дорівнює (на початку оренди) справедливій вартості активу, та пов'язані з ним фінансові витрати.
22. Якщо такі орендні операції не відображаються у звіті про фінансовий стан орендаря, економічні ресурси та рівень зобов'язань суб'єкта господарювання занижуються, що призводить до викривлення фінансових показників. Тому доцільно визнавати фінансову оренду у звіті про фінансовий стан орендаря як актив і як зобов'язання сплатити майбутні орендні платежі. На початку строку оренди актив та зобов'язання щодо майбутніх орендних платежів визнаються у звіті про фінансовий стан за однаковими сумами, за винятком первісних прямих витрат орендаря, які додаються до суми, визнаної як актив.
 23. У фінансових звітах недоречно подавати зобов'язання щодо орендованих активів як вирахування з орендованих активів. Якщо для подання зобов'язань у звіті про фінансовий стан здійснюється розмежування на поточні та непоточні зобов'язання, таке саме розмежування здійснюється щодо зобов'язань з оренди.
 24. Первісні прямі витрати часто відбуваються у зв'язку зі специфічною орендною діяльністю, такою як проведення переговорів та надання гарантії за угодами про оренду. Витрати, визначені як такі, що прямо відносяться до діяльності, здійснюваної орендарем для фінансової оренди, додаються до суми, визнаної як актив.

Подальша оцінка

25. **Мінімальні орендні платежі слід розподіляти між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань. Фінансові витрати розподіляються на кожен період протягом строку оренди так, щоб забезпечити сталу періодичну ставку відсотка на залишок зобов'язань. Непередбачені орендні плати слід відображати як витрати в тих періодах, у яких вони понесені.**
26. На практиці при розподілі фінансових витрат на періоди протягом строку оренди для спрощення обчислень орендар може застосовувати деякі форми наближення.
27. **Фінансова оренда призводить до витрат на амортизацію активів, що амортизуються, а також фінансових витрат за кожний обліковий період. Політика нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, має узгоджуватися з політикою щодо власних активів, що амортизуються; визнану амортизацію слід обчислювати відповідно до МСБО 16 „Основні засоби” та МСБО 38 „Нематеріальні активи”. Якщо немає обґрунтованої впевненості в тому, що орендар отримає право власності наприкінці строку оренди, актив повністю амортизується**

протягом коротшого з двох строків: строку оренди або строку корисної експлуатації.

28. Сума орендованого активу, що амортизується, розподіляється на кожний обліковий період протягом строку очікуваного використання активу на систематичній основі згідно з політикою нарахування амортизації, яку орендар приймає для власних активів, що амортизуються. Якщо є обґрунтована впевненість у тому, що орендар отримає право власності наприкінці строку оренди, тоді періодом очікуваного використання є строк корисної експлуатації активу; в протилежному випадку актив амортизується протягом коротшого з двох строків: строку оренди або строку корисної експлуатації.
29. Сума витрат на амортизацію активу та фінансових витрат протягом періоду рідко є такою ж, як орендні платежі, що підлягають сплаті за цей період, тому недоцільно просто визнавати орендні платежі, що підлягають сплаті, як витрати. Відповідно, після початку оренди малоімовірно, що актив і пов'язані з ним зобов'язання будуть однаковими за сумою.
30. Щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36 „Зменшення корисності активів”.

Розкриття

31. Додатково до дотримання вимог МСФЗ 7 „Фінансові інструменти: розкриття” орендарям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:
 - а) чисту балансову вартість на кінець звітного періоду для кожного класу активів;
 - б) узгодження між загальною сумою майбутніх мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду та їхньою теперішньою вартістю. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати загальну майбутню суму мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду та їхню теперішню вартість за кожний з таких періодів:
 - i) не більше одного року;
 - ii) більше одного року, але не більше п'яти років;
 - iii) більше п'яти років;
 - в) непередбачені орендні платежі, визнані як витрати за період;
 - г) загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на кінець звітного періоду;
 - г) загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи наведене далі (але не обмежуючись цим):
 - i) основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі;
 - ii) наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни;

iii) обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

32. Додатково до цього вимоги до розкриття інформації відповідно до МСБО 16, МСБО 36, МСБО 38, МСБО 40 та МСБО 41 застосовуються до активів орендаря, орендованих за угодами про фінансову оренду.

Операційна оренда

33. **Орендні платежі за угодою про операційну оренду слід визнавати як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача³.**
34. При операційній оренді орендні платежі (за винятком витрат на послуги, наприклад, страхування та технічне обслуговування) визнаються як витрати на прямолінійній основі, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, навіть коли платежі не здійснюються на такій основі.

Розкриття

35. **Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендарям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:**
- а) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідомими угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів:**
 - i) не більше одного року;**
 - ii) більше одного року, але не більше п'яти років;**
 - iii) більше п'яти років;**
 - б) загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідомими угодами про суборенду на кінець звітного періоду;**
 - в) орендні та суборендні платежі, визнані як витрати за період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів;**
 - г) загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи зазначене далі (але не обмежуючись цим):**
 - i) основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі;**
 - ii) наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни;**
 - iii) обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.**

³ Див. також ПКТ-15 „Операційна оренда: заохочення”.

ОРЕНДА У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ОРЕНДОДАВЦІВ

Фінансова оренда

Первісне визнання

36. Орендодавцем слід визнавати активи, утримувані за угодами про фінансову оренду, у своїх звітах про фінансовий стан і подавати їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду.
37. За угодою про фінансову оренду в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з юридичним володінням, передаються орендодавцем, а отже, орендний платіж, що підлягає отриманню, розглядається орендодавцем як погашення основної суми боргу і фінансовий дохід для надання відшкодування та винагороди орендодавцю за його інвестиції й послуги.
38. Орендодавці часто несуть первісні прямі витрати, які включають суми, такі як комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати, які є додатковими та можуть прямо розподілятися на ведення переговорів та укладання угоди про оренду. До них не включаються загальні накладні витрати, такі як понесені групою збуту та маркетингу. При фінансовій оренді (крім пов'язаної з орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами) первісні витрати включають у первісну оцінку дебіторської заборгованості за фінансовою орендою та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди. Припустима ставка відсотка при оренді визначається так, щоб первісні прямі витрати автоматично входили до складу дебіторської заборгованості за фінансовою орендою; немає потреби додавати їх окремо. Витрати, понесені орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про оренду виключаються з визначення первісних прямих витрат. Унаслідок цього, вони виключаються з чистих інвестицій в оренду і визнаються як витрати тоді, коли визнається дохід від продажу, що, як правило, відбувається при фінансовій оренді на початку строку оренди.

Подальша оцінка

39. Визнання фінансового доходу має базуватися на моделі, що відображає сталу періодичну норму прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в фінансову оренду.
40. Метою орендодавця є розподіл фінансового доходу протягом строку оренди на систематичній та раціональній основі. Такий розподіл доходу базується на моделі, що відображає сталу періодичну прибутковість на чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду. Орендні платежі, які відносяться до облікового періоду (за винятком витрат на послуги), вираховуються з валових інвестицій в оренду для зменшення основної суми боргу і незаробленого фінансового доходу.

41. Попередньо оцінена негарантована ліквідаційна вартість, що використовується при обчисленні валових інвестицій в оренду, регулярно переглядається. Якщо відбувається зменшення розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, то розподіл доходу протягом строку оренди переглядається і будь-яке зменшення вже нарахованих сум визнається негайно.
- 41А. Актив у фінансовій оренді, що його класифікують як утримуваний для продажу (або включений у ліквідаційну групу, що її класифікують як утримувану для продажу) відповідно до МСФЗ 5 „*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*”, слід обліковувати відповідно до зазначеного МСФЗ.
- 42. Орендодавці-виробники чи орендодавці-дилери повинні визнавати прибуток або збиток від продажу за період згідно з політикою, якої дотримується суб'єкт господарювання щодо безпосередніх продажів. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, прибуток від продажу слід обмежувати прибутком, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка. Витрати, понесені орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами в зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про оренду, слід визнавати як витрати, коли визнається дохід від продажу.**
43. Виробники або дилери часто пропонують клієнтам вибір: або придбати актив, або орендувати його. Фінансова оренда активу орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером може спричинити два типи доходу:
- а) прибуток або збиток, еквівалентний прибутку або збитку внаслідок безпосереднього продажу активу, що орендується, за нормальними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торговельні знижки;
 - б) фінансовий дохід протягом строку оренди.
44. Дохід від продажу, відображений в обліку на початку строку фінансової оренди орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером, є справедливою вартістю активу або, якщо вона менша, – теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що нараховуються орендодавцю, обчисленою за ринковою ставкою відсотка. Собівартість продажу, визнана на початку строку оренди, є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) орендованого майна мінус теперішня вартість негарантованої ліквідаційної вартості. Різниця між надходженнями від продажу та собівартістю продажу є прибутком від продажу, що визнається згідно з політикою, якої дотримується суб'єкт господарювання щодо безпосередніх продажів.
45. Іноді орендодавець-виробник або орендодавець-дилер призначають штучно занижені ставки відсотка для залучення клієнтів. Застосування такої ставки привело б до надлишкової частки загального прибутку від операції, що визнається на момент продажу. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, прибуток від продажу буде обмежений прибутком, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка.

46. Витрати, понесені орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про фінансову оренду, визнаються як витрати на початку строку оренди, оскільки вони в основному пов'язані з отриманням прибутку від продажу виробником або дилером.

Розкриття

47. Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендодавцям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:
- а) узгодження між валовими інвестиціями в оренду на кінець звітного періоду та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати валові інвестиції в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду, за кожний з таких періодів:
 - i) не більше одного року;
 - ii) більше одного року, але не більше п'яти років;
 - iii) більше п'яти років;
 - б) незароблений фінансовий дохід;
 - в) суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;
 - г) накопичене забезпечення сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню;
 - г) непередбачені орендні платежі, визнані як прибутки за період.
 - д) загальний опис значних угод орендодавця про оренду.
48. Часто корисним (для характеристики зростання) є розкриття інформації про валові інвестиції за мінусом незаробленого доходу в нову діяльність, що додалася протягом облікового періоду, після вирахування відповідних сум від анульованих угод про оренду.

Операційна оренда

49. Орендодавцям слід подавати у звітах про фінансовий стан активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу.
50. Дохід від оренди за угодами про операційну оренду слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується⁴.
51. Затрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, визнаються як витрати. Дохід від оренди (за винятком надходжень за надані послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) визнається на

⁴ Див. також ПКТ-15 „Операційна оренда: заохочення”.

прямолінійній основі протягом строку оренди, навіть коли надходження не здійснюються за такою основою, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.

52. **Первісні прямі витрати, понесені орендодавцями при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, слід додавати до балансової вартості орендованого активу та визнавати як витрати протягом строку оренди за такою самою основою, як дохід від оренди.**
53. **Політика нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо подібних активів, а амортизацію слід обчислювати відповідно до МСБО 16 та МСБО 38.**
54. Щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36.
55. Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер не визнають ніякого прибутку від продажу активу після укладання угоди про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу.

Розкриття

56. **Додатково до виконання вимог МСФЗ 7 орендодавцям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:**
 - а) **майбутні мінімальні орендні платежі за невідмовними угодами про операційну оренду в сукупному вигляді та за кожний з таких періодів:**
 - i) **не більше одного року;**
 - ii) **більше одного року, але не більше п'яти років;**
 - iii) **більше п'яти років;**
 - б) **загальну суму непередбачених орендних платежів, визнану як прибуток за період;**
 - в) **загальний опис угод орендодавця про оренду.**
57. Крім того, вимоги до розкриття інформації відповідно до МСБО 16, МСБО 36, МСБО 38, МСБО 40 та МСБО 41 застосовуються до активів орендодавців, наданих за угодами про операційну оренду.

ОПЕРАЦІЇ ПРОДАЖУ МАЙНА З ПОДАЛЬШОЮ ЙОГО ОРЕНДОЮ

58. Операція продажу майна з подальшою його орендою пов'язана з продажем активу і передачею цього ж активу в подальшу оренду. Орендний платіж та ціна продажу, як правило, взаємозалежні, оскільки про них домовляються як про єдиний пакет. Обліковий підхід до операції продажу майна з подальшою його орендою залежить від типу оренди.

59. **Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до фінансової оренди, орендареві-продавцю не слід негайно визнавати як прибуток будь-яке перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю. Замість цього, його слід відстрочувати та амортизувати протягом строку оренди.**
60. Якщо подальша оренда є фінансовою орендою, така операція є способом, за допомогою якого орендодавець надає фінансування орендареві, а актив є забезпеченням. З цієї причини недоречно розглядати як прибуток перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю. Таке перевищення відстрочується та амортизується протягом строку оренди.
61. **Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до операційної оренди і ясно, що операція здійснюється за справедливою вартістю, то будь-який прибуток або збиток визнаються негайно. Якщо ціна продажу менша за справедливу вартість, тоді будь-який прибуток або збиток слід визнавати негайно, за винятком того, що якщо збиток компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, меншою за ринкову, він відстрочується та амортизується пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання активу. Якщо ціна продажу більша за справедливу вартість, перевищення над справедливою вартістю слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу.**
62. Якщо подальша оренда є операційною орендою, а орендні платежі і продажна ціна встановлюються за справедливою вартістю, то така оренда є фактично звичайною операцією купівлі-продажу і будь-який прибуток або збиток визнається негайно.
63. **При операційній оренді, якщо справедлива вартість на момент операції продажу майна з подальшою його орендою менша від балансової вартості активу, збиток, що дорівнює величині різниці між балансовою та справедливою вартістю, слід визнавати негайно.**
64. При фінансовій оренді такі коригування не потрібні, якщо не відбувається зменшення корисності, у цьому випадку балансова вартість зменшується до суми очікуваного відшкодування відповідно до МСБО 36.
65. Вимоги до розкриття інформації орендарями та орендодавцями стосуються однаковою мірою операцій продажу майна з подальшою його орендою. Обов'язковий опис значних угод про оренду спричиняє розкриття особливих або незвичайних положень угоди або умов операцій продажу майна з подальшою його орендою.
66. Операції продажу майна з подальшою його орендою можуть відповідати критеріям про окреме розкриття інформації МСБО 1 „Подання фінансових звітів”.

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ

67. Відповідно до параграфа 68, ретроспективне застосування цього Стандарту заохочується, але не вимагається. Якщо цей Стандарт не застосовується ретроспективно, залишок фінансової оренди, що існувала до цього, вважається таким, що був визначений відповідним чином орендодавцем, і його слід обліковувати після цього відповідно до положень Стандарту.
68. Суб'єкт господарювання, який раніше застосовував МСБО 17 (переглянутий у 1999 р.), має ретроспективно застосовувати зміни, що їх вносить цей Стандарт до всіх угод про оренду, або, якщо МСБО 17 (переглянутий у 1999 р.) не застосовувався ретроспективно, до всіх угод про оренду, укладених із часу першого застосування цього Стандарту.

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

69. Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт до річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовуватиме цей Стандарт до періоду, що починається раніше 1 січня 2005 р., інформацію про цей факт слід розкривати.

ВИЛУЧЕННЯ МСБО 17 (переглянутого у 1999 р.)

70. Цей Стандарт замінює МСБО 17 „Оренда” (переглянутий у 1999 р.).