Проект

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України 28 липня 2000 року № 181

(у редакції наказу

Міністерства фінансів України

від\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2020 року № \_\_\_\_\_\_)

**Національне положення (стандарт)**

**бухгалтерського обліку 14 «Оренда»**

**І. Загальні положення**

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (далі – Національне положення (стандарт) 14) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Національного положення (стандарту) 14 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами
(далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

3. Національне положення (стандарт) 14 не поширюється на:

1) договори оренди, пов’язані з розвідкою та використанням природних та подібних невідтворюваних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

2) договори щодо використання авторських і суміжних прав;

3) договори оренди єдиних (цілісних) майнових комплексів;

4) оцінку біологічних активів – об’єктів оренди, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05 грудня 2005 року за № 1456/11736 (зі змінами);

5) на оцінку об’єктів інвестиційної нерухомості, які оцінені за справедливою вартістю згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року № 779, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за № 823/14090 (зі змінами).

4. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Валова інвестиція в оренду – сума мінімальних орендних платежів, які має одержати орендодавець відповідно до договору про фінансову оренду, та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.

Гарантія ліквідаційної вартості – гарантія, надана орендодавцеві, не пов’язаною з ним стороною, стосовно того, що вартість (або частина вартості) орендованого активу на кінець оренди щонайменше дорівнюватиме вказаній сумі.

Гарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендодавцеві.

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для орендаря – на суми, що гарантовані орендарем або пов’язаною з ним стороною;

2) для орендодавця – на гарантовану ліквідаційну вартість з боку орендаря або пов’язаної з орендарем сторони чи третьої сторони, не пов’язаної з орендарем, що фінансово здатна виконувати зобов’язання за гарантією.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об’єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об’єкта оренди.

Невідмовна оренда – договір оренди, на початок строку якого орендарем сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірвано лише:

1) з дозволу орендодавця;

2) якщо відбулася певна непередбачена подія;

3) у разі укладення орендарем нового договору оренди цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем;

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об’єкта оренди, отримання якої орендодавцем не гарантовано або гарантовано лише пов’язаною з ним стороною.

Непередбачена орендна плата – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо).

Оренда – договір між орендодавцем та орендарем, за яким орендодавець надає орендарю право користування необоротним активом за плату на певний строк.

Операційна оренда – оренда, що не передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов’язаних з правом власності на об’єкт оренди.

Первісні прямі витрати – додаткові витрати, понесені у зв’язку з укладенням договору оренди, які не були б понесені, якби такого договору оренди не було б укладено, за винятком таких витрат, понесених орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв’язку з фінансовою орендою.

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата договору оренди або дата прийняття зобов’язань щодо істотних умов оренди.

Припустима ставка відсотка в оренді – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює сумі справедливої вартості об’єкта фінансової оренди на початок строку оренди та будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря – ставка відсотка, яку орендар сплатив би, щоб орендувати на подібний строк та з подібним забезпеченням коштів, необхідних для придбання подібного за вартістю активу за подібних економічних умов.

Строк оренди – період дії невідмовної оренди, протягом якого орендар має право використовувати об’єкт оренди, а також такі строки:

1) періоди, протягом яких є можливим продовження оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість;

2) періоди, протягом яких є можливим припинення оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.

Суборенда – договір про передачу орендарем орендованого ним об’єкта в оренду третій стороні.

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Право власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди може передаватися або не передаватися. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

2) орендар має можливість та намір придбати об’єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об’єкта оренди, навіть якщо право власності не передаватиметься;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об’єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання.

Оренда, яка не є фінансовою, вважається операційною.

Чиста інвестиція в оренду – валова інвестиція в оренду, дисконтована за припустимою ставкою відсотка в оренді.

**ІІ. Облік оренди в орендаря**

1. На початку строку оренди орендар визнає активи та зобов’язання за фінансовою орендою за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна, або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди.

Первісні прямі витрати орендаря, що безпосередньо пов’язані з укладенням договору оренди (витрати, пов’язані з переговорами, юридичні послуги тощо) збільшують вартість визнаного активу.

Орендар розраховує теперішню вартість мінімальних орендних платежів на дату початку оренди із застосуванням припустимої ставки відсотка в оренді, яка зазначається в договорі оренди. Якщо ставку в договорі оренди не визначено, то орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об’єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду.

Мінімальні орендні платежі розподіляються орендарем між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов’язань.

Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням незмінної ставки відсотка в оренді на залишок зобов’язань на початок звітного періоду.

2. Затрати орендаря на поліпшення об’єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об’єкта фінансової оренди.

Втрати від зменшення корисності об’єктів фінансової оренди визнаються орендарем у порядку, передбаченому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509 (зі змінами)
(далі – Національне положення (стандарт) 7).

3. Амортизація об’єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Періодом очікуваного використання об’єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо договором передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об’єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об’єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Метод нарахування амортизації об’єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до Національного положення (стандарту) 7 та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 750/4043 (зі змінами).

4. Об’єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в договорі оренди.

Затрати орендаря на поліпшення об’єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

5. Належна плата за користування об’єктом операційної оренди визнається витратами згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (зі змінами), на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов’язаних із використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нового договору оренди зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати.

**ІІІ. Облік оренди в орендодавця**

1. Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об’єкт як дебіторську заборгованість орендаря, за сумою чистої інвестиції в оренду та визнає дохід і витрати, пов’язані з реалізацією активу.

Чистою інвестицією в оренду є валова інвестиція орендодавця в оренду, дисконтована за припустимою ставкою відсотка в оренді, зазначеною в договорі.

Первісні прямі витрати орендодавця (крім орендодавця-виробника або орендодавця-дилера), що безпосередньо пов’язані з укладенням договору оренди (витрати, пов’язані з переговорами, юридичні послуги тощо), збільшують вартість дебіторської заборгованості орендаря та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди.

Одночасно залишкова вартість об’єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

2. Різниця між валовою інвестицією в оренду та чистою інвестицією в оренду є фінансовим доходом орендодавця.

3. Орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі графіка, що відображає незмінну періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду.

Отримувані орендодавцем орендні платежі розподіляються між фінансовим доходом та зменшенням основної суми боргу протягом строку оренди.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням незмінної ставки відсотка в оренді на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Актив фінансової оренди, визнаний утримуваним для продажу, відображається орендодавцем відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за № 1054/8375 (зі змінами).

4. Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

5. Якщо орендодавцем є виробник або дилер об’єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації активів і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об’єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації активів.

Дохід виробника або дилера від реалізації об’єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю цього об’єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об’єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка згідно з абзацом першим цього пункту відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

6. Витрати орендодавця-виробника або орендодавця-дилера, що безпосередньо пов’язані з переговорами та укладенням договору фінансової оренди (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо), визнаються іншими витратами одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

7. Вартість і нарахування амортизації об’єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи».

8. Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об’єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов’язаних з використанням об’єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нового договору оренди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати.

9. Орендодавець збільшує балансову вартість орендованого активу на суму, понесених ним первісних прямих витрат, що безпосередньо пов’язані з укладенням договору про операційну оренду (витрати, пов’язані з переговорами, юридичні послуги тощо) та визнає їх витратами протягом строку оренди на такій самій основі, як і дохід від оренди.

Втрати від зменшення корисності об’єктів операційної оренди визнаються орендодавцем у порядку, передбаченому Національним положенням (стандартом) 7.

**ІV. Продаж активу та його зворотна оренда**

1. У разі продажу активу та його зворотної фінансової оренди:

1) дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча або дорівнює балансовій вартості проданого активу;

2) дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі балансової (залишкової) вартості проданого активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вища балансової вартості проданого активу.

Сума перевищення продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю включається продавцем-орендарем до складу доходів майбутніх періодів з включенням до складу доходу відповідних звітних періодів протягом строку фінансової оренди;

3) собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість.

2. У разі продажу активу та його зворотної операційної оренди:

1) дохід за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу дорівнює або нижча його справедливої вартості;

2) дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі справедливої вартості проданого активу, якщо продажна вартість активу вища його справедливої вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вища його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості над справедливою вартістю проданого активу включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди;

3) Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі балансової (залишкової) вартості активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості і (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) балансової (залишкової) вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

4) дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу вища його справедливої вартості, але (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча його балансової (залишкової) вартості;

5) собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість, крім випадку, якщо майбутніми орендними платежами, що є зниженими проти ринкових, компенсуються втрати від продажу активу. Втрати, що компенсуються зниженими орендними платежами, виключаються у звітному періоді з балансової (залишкової) вартості реалізованого активу і зараховуються до складу витрат майбутніх періодів з включенням до витрат відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

**V. Розкриття інформації про оренду**

**в примітках до фінансової звітності**

1. У примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

1) первісну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу;

2) загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

до одного року;

від одного до п’яти років;

більше п’яти років;

3) непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів);

4) суму майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за договорами невідмовної суборенди;

5) стислі дані щодо чинних договорів оренди, а саме:

показники, які застосовуються для розрахунку непередбаченої орендної плати;

наявність та умови вибору між поновленням договору оренди чи придбанням активу та застереження щодо зміни цін;

обмеження, передбачені договорами оренди.

2. У примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

1) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

до одного року;

від одного до п’яти років;

більше п’яти років;

2) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за договорами невідмовної суборенди;

3) орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за договорами невідмовної оренди та суборенди;

4) здійснені орендні платежі, визнані як витрати;

5) стислі дані про чинні договори оренди, а саме:

показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

наявність та умови вибору між поновленням договору оренди або придбанням активу і застереження щодо зміни цін;

обмеження, передбачені договорами оренди.

3. У примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

1) валові інвестиції в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

до одного року;

від одного до п’яти років;

більше п’яти років;

2) суму фінансового доходу на дату балансу, що підлягає одержанню;

3) стислі дані про чинні договори оренди, а саме:

показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

обмеження, передбачені договорами оренди;

4) негарантовану ліквідаційну вартість за чинними договорами оренди;

5) непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

Орендодавці-виробники або орендодавці-дилери наводять також інформацію про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів.

4. У примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

1) первісну (переоцінену) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їх класифікаційними групами;

2) суму майбутніх мінімальних орендних платежів за договорами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди:

до одного року;

від одного до п’яти років;

більше п’яти років;

3) непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат);

4) стислі дані про чинні договори оренди, а саме:

показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

обмеження, передбачені договорами оренди.

**Директор Департаменту**

**методології бухгалтерського обліку**

**та нормативного забезпечення**

**аудиторської діяльності Людмила ГАПОНЕНКО**