

Цей Стандарт затверджений Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів.

МСБОДС 13- ОРЕНДА

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 17 (переглянутому в 1997 році) "Оренда", опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 17 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk
Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Інформацію про Міжнародну федерацію бухгалтерів і текст цього Стандарту можна знайти на Інтернет-сторінці за такою адресою: <http://www.ifac.org>.

Затвердженим текстом цього Стандарту є текст, надрукований англійською мовою.

Авторське право © 2001 р. належить Міжнародній федерації бухгалтерів. Усі права застережені. Жодна частина цієї публікації не може бути відтворена, збережена у будь-якій системі вилучення інформації, або передана у будь-якій формі чи будь-яким засобом, включаючи електронні та механічні засоби, фотокопіювання, магнітофонний запис або будь-які інші системи збереження і відтворення інформації, без попереднього письмового дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів.

ISBN: 1-887464-73-5

International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America
Інтернет-сторінка: <http://www.ifac.org>

ВСТУП

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Комітет з питань державного сектору (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів для суб'єктів господарювання державного сектору, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги.

Прийняття МСБОДС органами державної влади покращить якість і порівнюваність фінансової інформації, наведеної у звітності суб'єктів господарювання державного сектору в усьому світі. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектору у своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з МСБОДС. Фінансові звіти слід визначати як такі, що відповідають вимогам МСБОДС, лише якщо вони відповідають усім вимогам кожного застосованого МСБОДС.

Метою поточного етапу робочого плану Комітету є розробка МСБОДС, що базуються на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), опублікованих Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та чинних на 31 серпня 1997 р., або на їхніх варіантах, переглянутих після цієї дати. Деякі проблеми бухгалтерського обліку в державному секторі не повністю вирішені в МСБО. Хоча ці проблеми не входять до стислого викладу поточного етапу робочого плану Комітету, він усвідомлює важливість цих питань та сподівається вирішити їх після публікації першої серії стандартів.

МСБОДС 13 - ОRENDA

ЗМІСТ

Параграфи

МЕТА

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ1–6

ВИЗНАЧЕННЯ.....7–9

КОНТРАКТИ НА ПРИДБАННЯ В КРЕДИТ.....8

ВІДСОТКОВА СТАВКА ДОДАТКОВИХ ЗАПОЗИЧЕНЬ.....9

КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДИ.....10–16

ОРЕНДНІ УГОДИ ТА ІНШІ КОНТРАКТИ.....17-19

ОРЕНДА У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ОРЕНДАРІВ.....20–36

ФІНАНСОВА ОРЕНДА.....20–33

ОПЕРАЦІЙНА ОРЕНДА.....34–36

ОРЕНДА У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ОРЕНДОДАВЦІВ.....37–61

ФІНАНСОВА ОРЕНДА.....37–53

ОПЕРАЦІЙНА ОРЕНДА.....54–61

**ПРОДАЖ МАЙНА З ПОДАЛЬШОЮ ЙОГО
ОРЕНДОЮ.....62–70**

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ.....71-74

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....75–76

ДОДАТОК 1 – КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДИ

ДОДАТОК 2 – ОБЛІК ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОРЕНДОДАВЦЕМ

ДОДАТОК 3 – ОБЛІК ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОРЕНДАРЕМ

ДОДАТОК 4 – ОПЕРАЦІЇ ПРОДАЖУ МАЙНА З ПОДАЛЬШОЮ

ОРЕНДОЮ, ЯКА Є ОПЕРАЦІЙНИМ ЛІЗИНГОМ

**ДОДАТОК 5 – РОЗРАХУНОК ПРИПУСТИМОЇ СТАВКИ
ВІДСОТКА ДЛЯ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ**

ПОРІВНЯННЯ З МСБО 17

МСБОДС 13 - ОРЕНДА

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

Метою цього Стандарту є визначення для орендарів і орендодавців відповідної облікової політики та розкриття інформації, що їх слід застосовувати до фінансової та операційної оренди.

Сфера застосування

1. Суб'єкт господарювання, який готує і подає фінансові звіти за методом нарахування, має застосовувати цей Стандарт в обліку всіх видів оренди, крім:

а) орендних угод на розвідування або використання природних ресурсів, таких як нафта, газ, лісоматеріали, метали та права на інші корисні копалини;

б) ліцензійних угод на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права.

Однак цей Стандарт не слід застосовувати для оцінювання:

а) орендарем інвестиційної нерухомості, що утримується на умовах фінансової оренди;

б) орендодавцем інвестиційної нерухомості, орендованої на умовах операційної оренди (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 16 "Інвестиційна нерухомість").

2. Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

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. З іншого боку, 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. Суб'єкти господарювання державного сектору можуть укладати комплексні угоди щодо надання послуг, які можуть передбачати оренду активів або не передбачати її. Такі угоди розглядаються у параграфах з 17 по 19.

4. Цей Стандарт не застосовується до орендних угод на розвідування або використання природних ресурсів, таких як нафта, газ, лісоматеріали, метали та права на інші корисні копалини; до ліцензійних угод на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права. Причина полягає в тому, що ці види угод можуть потенційно призвести до виникнення складних питань щодо обліку, які слід вирішувати окремо.
5. Цей Стандарт не застосовується до інвестиційної нерухомості. Орендарі й орендодавці оцінюють інвестиційну нерухомість відповідно до положень МСБОДС 16.
6. Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

Визначення

7. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Валові інвестиції в оренду – сукупна сума мінімальних орендних платежів за угодою про фінансову оренду з погляду орендодавця та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцеві.

Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря – 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 з подібним забезпеченням.

Гарантована ліквідаційна вартість:

а) для орендаря – та частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, яка гарантується орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем (сума гарантії є тією максимальною сумою, яка може бути виставлена для оплати за будь-яких обставин);

б) для орендодавця – та частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, яка гарантується орендарем або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, яка здатна виконати зобов'язання за наданими гарантіями.

Мінімальні орендні платежі – Платежі, що здійснюються або можуть здійснюватися орендарем протягом строку оренди (за винятком непередбаченої орендної плати, вартості послуг та відповідних податків,

що підлягають сплаті орендодавцем і поверненню орендодавцеві), а також:

- a) з боку орендаря – будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем;
- б) з боку орендодавця – будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцеві:
 - i) або орендарем;
 - ii) або стороною, пов'язаною з орендарем;
 - iii) або незалежною третьою стороною, здатною забезпечити фінансово цю гарантію.

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

Невідомна оренда – угода про оренду, яка анулюється лише:

- a) після того, як відбулася певна віддалена у часі непередбачена подія;
- б) з дозволу орендодавця;
- в) якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив із тим самим орендодавцем;
- г) після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить про прийнятність подовження строку оренди.

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 – різниця між:

- a) сукупною сумою мінімальних орендних платежів за угодою про фінансову оренду з погляду орендодавця та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, яка нараховується орендодавцю,

і

- б) теперішньою вартістю, наведеною вище в пункті а), за припустимою ставкою відсотка при оренді.

Непередбачена орендна плата – та частина орендних платежів, що не є фіксованою за сумою, а базується на будь-якому факторі, крім фактору часу (наприклад, на відсотку продажу, обсягу використання, індексах цін, ринкових ставках відсотка).

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

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

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

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

- a) мінімальних орендних платежів з погляду орендодавця;
 - б) негарантованої ліквідаційної вартості
- має дорівнювати справедливій вартості зданого в оренду активу..

Строк економічної експлуатації – це:

- a) період, протягом якого очікується отримання економічних вигод від активу або потенціалу його корисності одним або кількома користувачами,

або

- б) кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, яку очікують отримати від активу один або кілька користувачів.

Строк корисної експлуатації – це розрахунковий період, що залишився з початку строку оренди, необмежений строком оренди, протягом якого очікується отримання підприємством економічних вигод або потенціалу корисності, втілених в активі.

Строк оренди – 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 – 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 за вирахуванням незаробленого фінансового доходу.

Терміни, визначені в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, вживаються в цьому Стандарті в тому самому значенні, як у цих інших стандартах, та наводяться в Глосарії термінів, який публікується окремо.

Контракти на придбання у кредит

8. Визначення оренди охоплює контракти про здачу в найм активу, що містять положення, які надають наймачеві право вибору на придбання права власності на актив після виконання узгоджених умов. Ці контракти іноді відомі як контракти на придбання у кредит.

Відсоткова ставка додаткових запозичень

9. *Якщо суб'єкт господарювання має гарантовані урядом запозичення, визначення ставки відсотка додаткових запозичень має відображати існування будь-якої гарантії з боку держави або будь-яких пов'язаних з ними виплат. Як правило, це веде до нижчої відсоткової ставки додаткових запозичень.*

Класифікація оренди

10. Класифікація видів оренди, прийнята в цьому Стандарті, базується на тому, якою мірою ризику та винагороди, пов'язані з правом власності на орендований актив, розподіляються між орендодавцем та орендарем. Ризики включають можливість збитків від простоїв або технічної застарілості та 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.
11. Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності.
12. 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 обох сторін може інколи спричинити те, що та сама оренда класифікується орендодавцем та орендарем по-різному.
13. Чи є оренда фінансовою або операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми контракту. Хоча наведені далі приклади ситуацій, як правило, ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди, тим не менше, для класифікації оренди як фінансової відповідність усім наведеним критеріям не є обов'язковою:
- а) оренда передає право власності на актив орендареві наприкінці строку оренди;
 - б) орендар має право вибору придбати актив за ціною, що, як очікується, буде нижчою за справедливу вартість на дату, коли вибір може бути здійсненим, 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;
 - д) орендовані активи не можна легко замінити іншими активами.
14. Далі наведено показники, 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 орендною платою, значно нижчою ринкової орендної плати.
15. 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 у параграфах 10–14, за умови, що змінені умови набрали чинності на початку оренди, переглянута угода вважається новою протягом строку її дії. Проте зміни в оцінках (наприклад, зміни в 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.
16. 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 орендареві наприкінці строку оренди, орендар не несе в основному всі ризики і не отримує всі винагороди, пов'язані з правом власності. Премія, сплачена за таке володіння на правах оренди, є сплаченою авансом орендною платою, що амортизується протягом строку оренди відповідно до моделі отримання вигод.

Орендні угоди та інші контракти

17. Контракт може містити лише угоду щодо оренди активу. Однак оренда також може бути елементом ширшої за змістом угоди, укладеної з суб'єктами господарювання приватного сектору для будівництва, володіння, експлуатації та / або передачі активів. Такі угоди можуть укладати суб'єкти господарювання державного сектору, зокрема, у випадках, коли йдеться про активи інфраструктури або про фізичні активи тривалого використання. Наприклад, суб'єкт господарювання державного сектору може побудувати платний шляхопровід, а потім передати його суб'єктові господарювання приватного

сектору в рамках угоди, за якою цей суб'єкт господарювання приватного сектору погоджується:

- а) орендувати зазначений шляхопровід на подовжений період часу (з можливістю придбати цей актив або без такої можливості);
- б) експлуатувати шляхопровід;
- в) виконувати великий обсяг вимог з обслуговування, в тому числі регулярного оновлення як дорожнього покриття, так і технологій контролювання руху транспорту.

Інші угоди можуть, навпаки, передбачати оренду об'єктів інфраструктури суб'єктами господарювання державного сектору в суб'єктів господарювання приватного сектору.

- 18. Якщо умови угоди передбачають операційну або фінансову оренду, яка підлягає визначенню відповідно до цього Стандарту, облік елемента оренди такої угоди слід здійснювати згідно з вимогами цього Стандарту.
- 19. Суб'єкти господарювання державного сектору можуть також укласти різноманітні угоди з надання товарів та / або послуг, які передбачають обов'язкове використання визначених активів. У деяких випадках зі змісту таких угод може бути неясно, чи виникає в результаті цих угод оренда згідно з визначенням цього Стандарту, чи ні. У таких випадках слід застосовувати професійне судження. Якщо в результаті судження визначають наявність оренди, слід застосовувати положення цього Стандарту; якщо ж оренди немає, суб'єкти господарювання здійснюють облік цієї угоди відповідно до положень інших Стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, а в разі їх відсутності дотримуються інших відповідних міжнародних та / або національних стандартів бухгалтерського обліку.

Оренда у фінансових звітах орендарів

Фінансова оренда

- 20. ***Активи, отримані на умовах фінансової оренди, орендарям належить визнавати як активи, а зобов'язання, пов'язані з орендними зобов'язаннями, – як зобов'язання. Такі активи і зобов'язання слід визнавати за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна на початку оренди, або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів. При обчисленні теперішньої вартості мінімальних орендних платежів фактором дисконту є припустима ставка відсотка при оренді, якщо її можливо визначити; якщо ні, то слід застосувати відсоткову ставку додаткових запозичень орендаря.***
- 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 або потенціал корисності від використання орендованого активу протягом більшої частини строку його економічної експлуатації в обмін на зобов'язання сплатити за це право суму, що приблизно дорівнює справедливій вартості активу, та пов'язані з ним фінансові витрати.
22. Якщо такі орендні операції не відображаються у фінансових звітах орендаря, активи та зобов'язання суб'єкта господарювання занижуються, що призводить до викривлення фінансових показників. Тому доцільно визнавати фінансову оренду у фінансових звітах 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 фінансових звітах за однаковими сумами.
23. У фінансових звітах недоречно подавати зобов'язання щодо орендованих активів як вирахування з орендованих активів.
24. 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.
25. Початкові 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, включаються як частина суми, що визнається як актив за угодою про оренду.
26. *Орендні платежі слід розподіляти між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань. Фінансові витрати розподіляються на періоди протягом строку оренди так, щоб забезпечити сталу періодичну ставку відсотка на залишок зобов'язань у кожному періоді.*
27. На практиці при розподілі фінансових витрат на періоди протягом строку оренди для спрощення обчислень можна застосовувати деякі форми наближення.
28. *Фінансова оренда призводить до витрат на амортизацію активу, а також фінансових витрат за кожний обліковий період. Політика нарахування амортизації на орендовані активи має відповідати політиці, яка застосовується для активів, що амортизуються і перебувають у власності. Визнану амортизацію слід обчислювати на основі, викладеній у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 17 "Основні засоби" та у будь-яких міжнародних та / або національних стандартах бухгалтерського обліку щодо нематеріальних активів, які були прийняті суб'єктом господарювання. 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 його корисної експлуатації.*

29. 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 активів, що амортизуються і перебувають у власності. 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.
30. Сума витрат на амортизацію активу та фінансових витрат протягом певного періоду нечасто є такою ж, як орендні платежі, що підлягають сплаті за певний період. Тому недоцільно просто визнавати орендні платежі, що підлягають сплаті як витрати у звіті про фінансовий результат. Відповідно, після початку оренди малоймовірно, що актив і пов'язані з ним зобов'язання будуть однаковими за сумою.
31. Щоб визначити, чи став орендований актив менш корисним, суб'єкт господарювання застосовує відповідні тести для перевірки зменшення корисності згідно з міжнародними та / або національними стандартами бухгалтерського обліку.

32. Орендарям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:

- а) чисту балансову вартість на дату звітності для кожного класу активів;*
- б) узгодження між загальною сумою мінімальних орендних платежів на дату звітності та їхньою теперішньою вартістю.*
- в) крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати загальну суму мінімальних орендних платежів на дату звітності та їхню теперішню вартість за кожний із таких періодів:*
- i) не більше одного року;*
 - ii) більше одного року, але не більше п'яти років;*
 - iii) більше п'яти років;*
- г) непередбачені орендні платежі, визнані у звіті про фінансовий результат за період;*
- г) загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на дату звітності;*
- д) загальний опис суттєвих угод орендаря про оренду, включаючи наведене далі (але не обмежуючись ним):*

- 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 повернення чистого надлишку, повернення внесків до власного капіталу, дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.*

33. Додатково до цього, вимоги до розкриття інформації відповідно до МСБОДС 16 і МСБОДС 17, а також відповідно до будь-яких міжнародних та / або національних стандартів бухгалтерського обліку, що стосуються нематеріальних активів і зменшення корисності активів і були прийняті суб'єктом господарювання, застосовуються до тих сум орендованих активів за угодами про фінансову оренду, що обліковуються орендарем як придбання активів.

Операційна оренда

34. ***Орендні платежі за угодою про операційну оренду слід визнавати як витрати у звіті про фінансовий результат на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача.***

35. При операційній оренді орендні платежі (за винятком витрат на послуги, наприклад страхування та технічного обслуговування) визнаються як витрати у звіті про фінансовий результат на прямолінійній основі, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, навіть коли платежі не здійснюються на такій основі.

36. ***Орендарям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:***

а) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовними 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 невідмовними угодами про суборенду на дату звітності;

в) орендні та суборендні платежі, визнані у звіті про фінансовий результат за певний період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів,

непередбачених орендних платежів та суборендних платежів;

г) загальний опис суттєвих угод орендаря про оренду, включаючи зазначене далі (але не обмежуючись ним):

і) 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 повернення чистого надлишку, повернення внесків до власного капіталу, дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

Оренда у фінансових звітах орендодавців

Фінансова оренда

37. Цей Стандарт визначає підхід до фінансового доходу, заробленого в результаті фінансової оренди. Термін “орендодавець-виробник або торговець” застосовується в цьому Стандарті стосовно всіх суб’єктів господарювання державного сектору, які зайняті у виробництві або торгівлі активами і водночас виступають орендодавцями цих активів, незалежно від обсягів їх діяльності з оренди, виробництва чи торгівлі. Щодо суб’єктів господарювання, які є орендодавцями виробника або торговця, для них цей Стандарт також містить опис підходу до обліку прибутку або збитку в результаті передачі активів.

38. Суб’єкти господарювання державного сектору можуть укласти угоди фінансової оренди як орендодавці за різних обставин. Деякі суб’єкти господарювання державного сектору можуть регулярно займатися торгівлею активами. Наприклад, уряди можуть створювати спеціалізовані суб’єкти господарювання, які відповідають за централізовану закупівлю активів з їх подальшою поставкою всім іншим суб’єктам господарювання. Централізація такої функції закупівлі може забезпечити більше можливостей для отримання торгових знижок або інших більш сприятливих умов. У деяких юрисдикціях суб’єкт господарювання з централізованих закупівель може здійснювати закупівлю за дорученням інших суб’єктів господарювання, а всі операції будуть здійснюватися від імені цих інших суб’єктів господарювання. В інших юрисдикціях суб’єкт господарювання з централізованих закупівель може здійснювати закупівлю від власного імені і його функції можуть включати:

а) закупівлю активів і обладнання;

б) передачу активів шляхом продажу або фінансової оренди;

в) управління портфелем активів, наприклад, парком транспортних засобів, які можуть використовуватися іншими суб’єктами господарювання на умовах

короткострокової оренди або придбання.

39. Інші суб'єкти господарювання можуть здійснювати операції оренди в обмежених обсягах або не дуже часто. Зокрема, в деяких юрисдикціях суб'єкти господарювання державного сектору, які традиційно виступали власниками активів інфраструктури і здійснювали їх експлуатацію (наприклад, дороги, дамби та водоочисні установки) тепер уже не приймають їх автоматично у власність і не є повністю відповідальними за експлуатацію цих активів. Суб'єкти господарювання державного сектору можуть передавати наявні активи інфраструктури суб'єктам господарювання приватного сектору шляхом їх продажу або на умовах фінансової оренди. Крім того, суб'єкти господарювання державного сектору можуть створювати нові довгострокові фізичні активи або активи інфраструктури спільно з суб'єктами господарювання приватного сектору з метою передачі останнім відповідальності за ці активи шляхом їх остаточного придбання або фінансової оренди після їх створення. У деяких випадках така угода може передбачати певний період контролю з боку суб'єкта господарювання приватного сектору, який передує поверненню в державний сектор права власності на такий актив та контролю над ним. Наприклад, місцевий уряд може побудувати лікарню і здати цей заклад в оренду компанії приватного сектору на строк 20 років, а по завершенні цього періоду заклад повертається під державний контроль.
40. ***Орендні платежі, що підлягають отриманню за фінансовою орендою, слід визнавати як активи у звітах орендодавців про фінансовий стан і подавати їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду.***
41. За угодою про фінансову оренду, переважно всі ризики та винагороди, пов'язані з юридичним правом власності, передаються орендодавцем і, відтак, орендний платіж, що підлягає отриманню, розглядається орендодавцем як погашення основної суми боргу і фінансовий дохід для надання відшкодування та винагороди орендодавцеві за його інвестиції й послуги.
42. ***Визнання фінансового доходу має базуватися на моделі, що відображає сталу періодичну норму прибутковості на чисті інвестиції орендодавця, не сплачені за фінансовою орендою.***
43. 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, не сплачені за фінансовою орендою. Орендні платежі, які відносяться до облікового періоду, за винятком витрат на послуги, вираховуються з валових інвестицій в оренду для зменшення як основної суми боргу, так і незаробленого фінансового доходу.
44. Розрахункова негарантована ліквідаційна вартість, що використовується при обчисленні валових інвестицій орендодавця в оренду, переглядається регулярно. Якщо відбувається зменшення розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, розподіл доходу протягом строку оренди переглядається і будь-яке

зменшення вже нарахованих сум визнається негайно.

45. Під час переговорів та укладання угоди про оренду орендодавець часто несе початкові прямі витрати – комісійні та оплату юридичних послуг. При фінансовій оренді ці початкові прямі витрати здійснюються для отримання фінансового доходу і вони або негайно визнаються в доході, або розподіляються на цей дохід протягом строку оренди.
46. ***Орендодавці-виробники чи орендодавці-продавці повинні визнавати прибуток або збиток від продажу в складі прибутку за період згідно з політикою, якої дотримується суб'єкт господарювання щодо кінцевого продажу.***
47. ***Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, прибуток або збиток від продажу слід обмежувати тим прибутком або збитком, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка. Початкові прямі витрати слід визнавати як витрати у звіті про фінансовий результат на початку строку оренди.***
48. Суб'єкти господарювання державного сектору, які займаються виробництвом або торгівлею активами, часто пропонують клієнтам вибір: придбати актив або орендувати його. Фінансова оренда активу, за якою орендодавцем є виробник або продавець, може спричинити два типи доходу:
 - а) прибуток або збиток, еквівалентний прибутку або збитку внаслідок простого продажу активу, що орендується, за нормальними продажними цінами, які відображають будь-які прийнятні знижки ціни реалізації внаслідок значного обсягу або з преїскурантної ціни;
 - б) фінансовий дохід протягом строку оренди.
49. Дохід від продажу, відображений в обліку на початку строку фінансової оренди, за якою орендодавцем є виробник або продавець, є справедливою вартістю активу або, якщо вона менша, – теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що нараховуються орендодавцеві, обчисленою за ринковою ставкою відсотка. Собівартість продажу активу, визнана на початку строку оренди, є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) орендованого майна за вирахуванням теперішньої вартості 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 продажу активів.
50. Іноді орендодавець-виробник або орендодавець-продавець пропонують клієнтам нижчі ставки відсотка порівняно з їх звичайними ставками кредитування. Застосування такої ставки привело б до надлишкової частки загального прибутку від операції, що визнається на момент продажу. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, прибуток або збиток від продажу буде обмежений тим прибутком або збитком, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка для цієї операції.

51. Початкові прями витрати визнаються як витрати на початку строку оренди, оскільки вони в основному пов'язані з отриманням прибутку або збитку від продажу виробником або трейдером.

52. *Орендодавцям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:*

а) узгодження між загальною сумою валових інвестицій в оренду на дату звітності та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на дату звітності. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати загальну суму валових інвестицій в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на дату звітності 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 у звіті про фінансовий результат;

д) загальний опис значних угод орендаря про оренду.

53. Як показник зростання орендної діяльності, часто корисним є також розкриття інформації про валові інвестиції за вирахуванням незаробленого доходу в нову діяльність, що додалася протягом облікового періоду, після вирахування відповідних сум від анульованих угод про оренду.

Операційна оренда

54. *Орендодавцям слід подавати у звіті про фінансовий стан активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу.*

55. *Дохід від операційної оренди слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє краще відобразити в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.*

56. Витрати, 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 у складі

доходу на 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.

57. Початкові прямі витрати, понесені конкретно для отримання доходу від операційної оренди, або відстрочуються та розподіляються на дохід протягом строку оренди пропорційно визнанню доходу від оренди, або визнаються як витрати у звіті про фінансовий результат у тому періоді, в якому вони понесені.

58. Амортизацію зданих в оренду активів слід здійснювати на основі, що відповідає звичайній політиці орендодавця щодо амортизації подібних активів, а суму амортизаційних відрахувань слід обчислювати за основою, визначеною у МСБОДС 17 "Основні засоби" і будь-якого міжнародного та / або національного стандарту бухгалтерського обліку стосовно нематеріальних активів, прийнятого суб'єктом господарювання.

59. Щоб визначити, чи став зданий в оренду актив менш корисним, суб'єкт господарювання застосовує відповідні тести для перевірки зменшення корисності згідно з міжнародними та / або національними стандартами бухгалтерського обліку.

60. Орендодавець-виробник або орендодавець-продавець не визнають ніякого прибутку або збитку від продажу активу після укладання угоди про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу.

61. Орендодавцям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

а) майбутні мінімальні орендні платежі за невідомими угодами про операційну оренду в сукупному вигляді і 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 у звіті про фінансовий результат;

г) загальний опис значних угод орендодавця про оренду.

Продаж майна з подальшою його орендою

62. Операція продажу майна з подальшою його орендою пов'язана з продажем активу продавцем і подальшою передачею такого активу в оренду цьому ж продавцеві. Орендний платіж та ціна реалізації, 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.

- 63. Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до фінансової оренди, будь-яке перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю не слід негайно визнавати як прибуток у фінансових звітах орендаря-продавця. Замість цього, таке перевищення слід відстрочувати та амортизувати протягом строку оренди.**
64. Якщо продаж майна з подальшою його орендою є фінансовою орендою, така операція є способом, за допомогою якого орендодавець здійснює фінансування орендаря, а актив є забезпеченням. З цієї причини не є доречним розглядати як дохід перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю. Таке перевищення відстрочується та амортизується протягом строку оренди.
- 65. Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до операційної оренди і ясно, що операція здійснюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток визнаються негайно. Якщо ціна реалізації нижча за справедливу вартість, будь-який прибуток або збиток слід визнавати негайно, за винятком того, що якщо збиток компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову, він відстрочується та амортизується пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання активу. Якщо ціна реалізації вища за справедливу вартість, перевищення над справедливою вартістю слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу.**
66. Якщо продаж майна з подальшою його орендою є операційною орендою та орендні платежі і ціна реалізації встановлюються за справедливою вартістю, він є фактично звичайною операцією купівлі-продажу і будь-який прибуток або збиток визнається негайно.
- 67. 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.**
68. При фінансовій оренді такі коригування не потрібні, якщо не відбувається зменшення корисності. У цьому випадку балансова вартість зменшується до суми очікуваного відшкодування згідно з будь-яким міжнародним та / або національним стандартом бухгалтерського обліку стосовно зменшення корисності активів, який був прийнятий суб'єктом господарювання.
69. 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 та незвичайних положень угоди або умов операцій продажу майна з подальшою його орендою.
70. Операції продажу майна з подальшою його орендою можуть відповідати вимогам щодо окремого розкриття інформації згідно з МСБОДМ 3 "Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці".

Положення перехідного періоду

71. *Усі положення цього Стандарту слід застосовувати, починаючи з дати прийняття Стандарту суб'єктом господарювання, за винятком орендованих активів, які були визнані згідно з положеннями перехідного періоду, визначеними іншим Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору. Вимога застосування цього Стандарту не поширюватиметься на такі активи до того часу, доки не закінчиться термін чинності положень перехідного періоду іншого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору. Але існування положень перехідного періоду в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору в жодному разі не виключає повне застосування цього Стандарту на період понад п'ять років після дати першого прийняття цього Стандарту.*
72. Незалежно від наявності положень перехідного періоду в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, суб'єкти господарювання, які перебувають у процесі запровадження методу нарахування, заохочуються до повного і якнайскорішого дотримання всіх положень цього Стандарту.
73. *Заохочується ретроспективне застосування цього Стандарту суб'єктами господарювання, які вже запровадили метод нарахування і які мають намір дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, коли вони публікуватимуться. А втім, це ретроспективне застосування не є обов'язковим. Якщо 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.*
74. Суб'єкти господарювання, які вже запровадили метод нарахування і які мають намір дотримуватися вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, коли вони публікуватимуться, можуть мати фінансову оренду, що існувала до цього і була визнана у звіті про фінансовий стан як активи і зобов'язання. Ретроспективне застосування цього Стандарту до існуючої фінансової оренди заохочується. Ретроспективне застосування може вести до перерахунку таких активів і зобов'язань. Зазначені активи і зобов'язання підлягають перерахунку лише в разі ретроспективного застосування цього Стандарту.

Дата набрання чинності

75. *Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються з 1 січня 2003 року або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується.*

76. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (визначений Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після цієї дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються з дати прийняття облікової політики або пізніше.

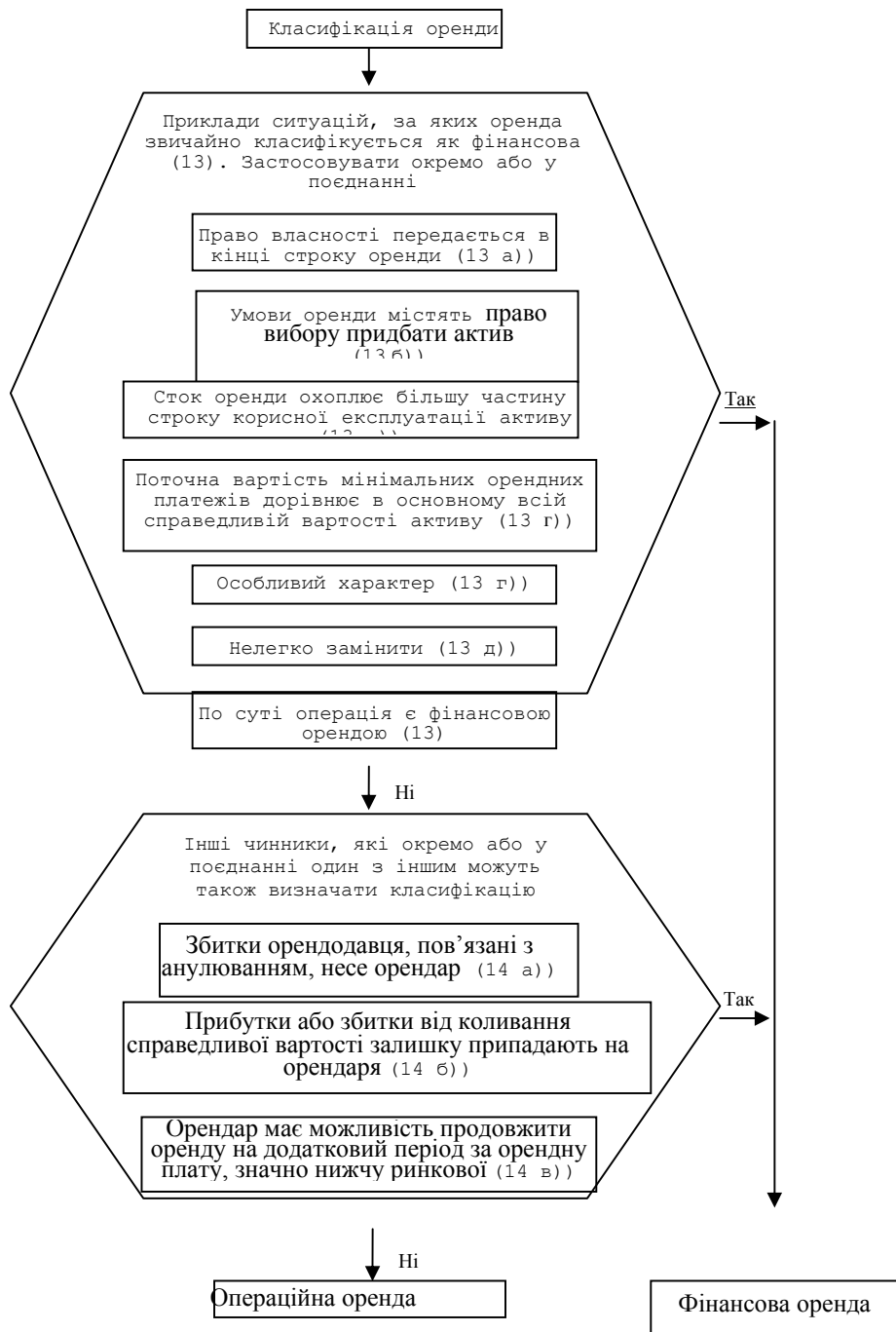
Класифікація оренди

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до стандартів, однак його слід розглядати в контексті стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів та допомогти зрозуміти їхній зміст.

Далі подано схему, мета якої – допомогти класифікувати оренду і визначити її тип – фінансова чи операційна оренда. Фінансова оренда – це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Операційна оренда – це будь-яка інша оренда, крім фінансової.

Приклади, наведені на схемі, необов'язково відображають всі можливі ситуації, за яких оренда може бути класифікована як фінансова. Крім того, ця схема не означає, що в разі її дотримання оренда обов'язково має бути класифікована як фінансова. Класифікація оренди більшою мірою залежить від сутності операції, ніж від форми контракту (параграф 13).

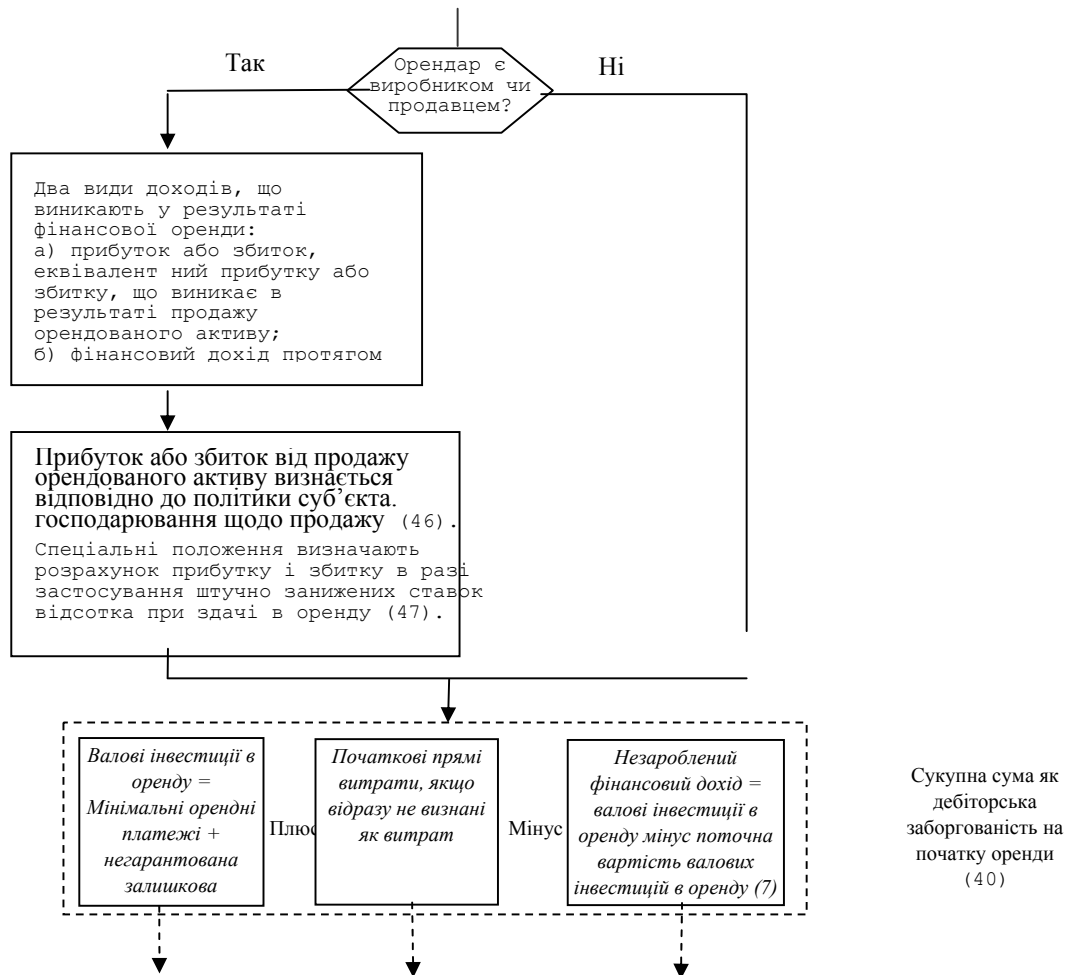
Цифри в дужках, наведені на схемі, є посиланням на номери параграфів Стандарту.



Облік фінансової оренди орендодавцем

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до стандартів, однак його слід розглядати в контексті стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів та допомогти зрозуміти їхній зміст.

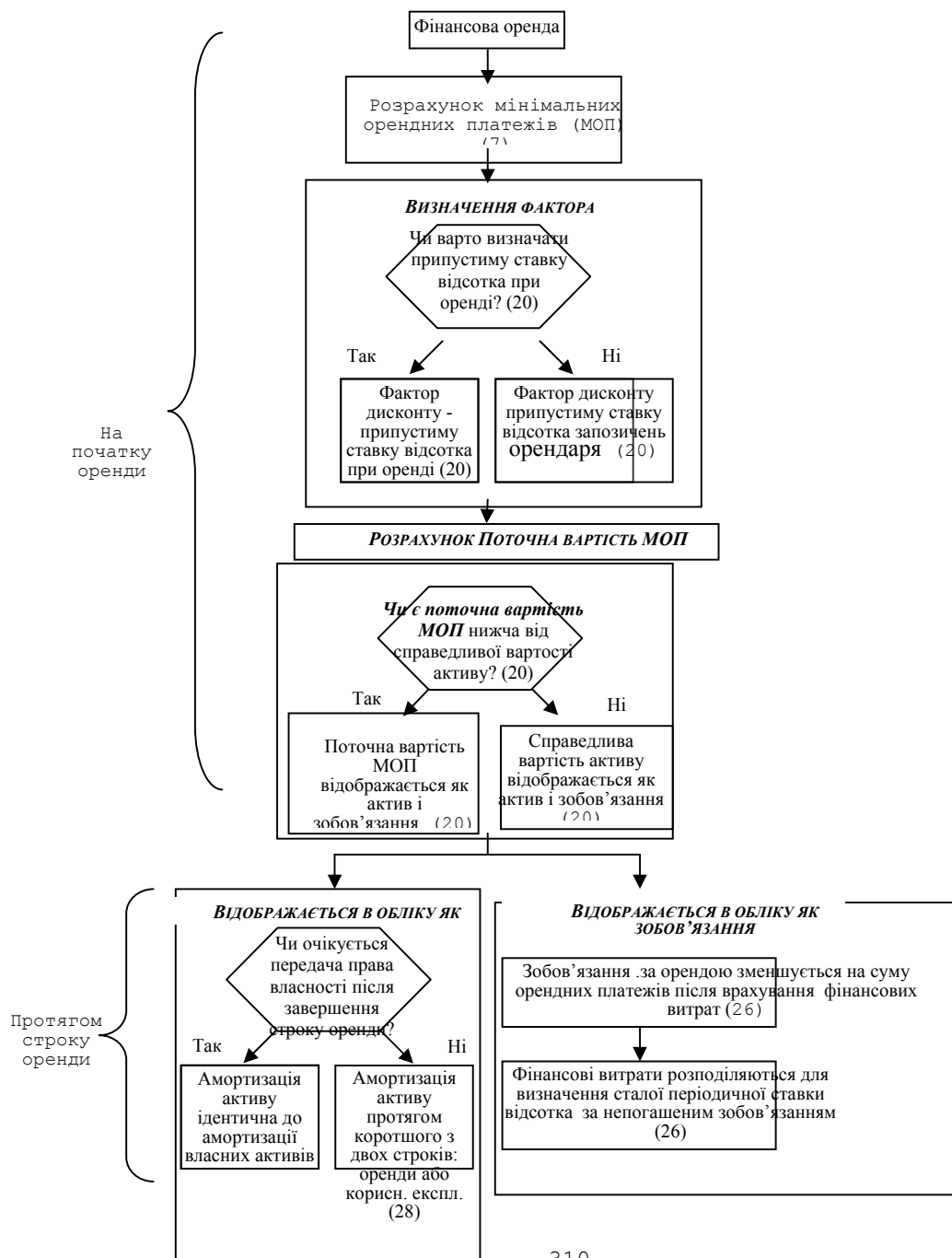
Цифри в дужках, наведені на наступній схемі, є посиланням на номери параграфів Стандарту.



Облік фінансової оренди орендарем

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до стандартів, однак його слід розглядати в контексті стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів та допомогти зрозуміти їхній зміст.

Цифри в дужках, наведені на наступній схемі, є посиланням на номери параграфів Стандарту.



Додаток 4

Операції продажу майна з подальшою його орендою, які ведуть до операційної оренди

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до стандартів, однак його слід розглядати в контексті стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів та допомогти зрозуміти їхній зміст.

Операція продажу майна з подальшою його орендою, яка веде до операційної оренди, може давати прибуток або збиток. Визначення їх та підхід до них залежать від балансової вартості, справедливої вартості та ціни реалізації орендованого активу. В таблиці наведено вимоги цього Стандарту для різних обставин.

Продажна ціна, встановлена за справедливою вартістю (параграф 65)	Балансова вартість дорівнює справедливій вартості	Балансова вартість менша за справедливу вартість	Балансова вартість більша за справедливу вартість
Прибуток	Прибутку немає	Визнавати прибуток негайно	Збитку немає
Збиток	Збитку немає	Збитку немає	Визнавати збиток негайно

Продажна ціна нижча за справедливу вартість (параграф 65)			
Прибуток	Прибутку немає	Визнавати прибуток негайно	Прибутку немає (примітка 1)
Збиток не компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову	Визнавати збиток негайно	Визнавати збиток негайно	(примітка 1)
Збиток компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову	Відстрочувати та амортизувати збиток	Відстрочувати та амортизувати збиток	(примітка 1)

Продажна ціна вища за справедливу вартість (параграф 65)			
Прибуток	Відстрочувати та амортизувати прибуток	Відстрочувати та амортизувати прибуток (примітка 2)	Відстрочувати та амортизувати прибуток (примітка 3)
Збиток	Збитку немає	Збитку немає	(примітка 1)

- Примітка 1 У цих частинах таблиці наведено обставини, про які йшлося у параграфі 67 цього Стандарту. Згідно з вимогами параграфа 67, слід списувати балансову вартість активу до справедливої вартості, коли він підлягає продажу з подальшою його орендою.
- Примітка 2 Якщо ціна продажу вища за справедливу вартість, суму цієї різниці слід відстрочувати й амортизувати протягом періоду очікуваного використання активу (параграф 65).
- Примітка 3 Прибуток був би різницею між справедливою вартістю та ціною продажу, оскільки балансова вартість була б списана до справедливій вартості відповідно до параграфа 67.

Розрахунок припустимої ставки відсотка при фінансовій оренді

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до стандартів, однак його слід розглядати в контексті стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів та допомогти зрозуміти їхній зміст.

Цей Стандарт (параграф 20) вимагає від орендарів обчислювати, якщо це доречно, припустиму ставку відсотка за активами, орендованими на умовах фінансової оренди. Згідно з положеннями параграфу 26, орендарям слід розподіляти орендні платежі між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань на періоди протягом строку оренди з використанням припустимої ставки відсотка при оренді. Часто припустима ставка відсотка при оренді чітко визначається в орендній угоді, але це відбувається не завжди. Якщо орендна угода не визначає припустимої ставки відсотка при оренді, орендар повинен розрахувати її на основі формули поточної вартості. Фінансові калькулятори та електронні таблиці обчислюють припустиму ставку відсотка при оренді автоматично. Якщо їх немає, суб'єкти господарювання можуть скористатися формулою поточної вартості й розрахувати ставку відсотка вручну. Цей Додаток ілюструє два поширені методи розрахунку ставки відсотка – метод підбору та інтерполяційний метод. Обидва методи базуються на формулі поточної вартості, яка застосовується для визначення зазначеної відсоткової ставки.

Виведення формул поточної вартості широко представлено в підручниках з бухгалтерського обліку та фінансів. Поточна вартість (ПВ) мінімальних орендних платежів (МОП) обчислюється з використанням такої формули:

$$ПВ(МОП) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Тут: S гарантована залишкова вартість;

A сталий періодичний платіж;

r періодична припустима ставка відсотка при оренді, представлена як десятинна;

n кількість періодів протягом строку оренди

Приклад

Відділ X укладає угоду на придбання транспортного засобу на умовах фінансової оренди. На початку оренди справедлива вартість цього транспортного засобу становить 25000 грошових одиниць, річні орендні платежі становлять 5429 грошових одиниць і підлягають сплаті в кінці періоду, строк оренди становить чотири роки, а гарантована залишкова вартість дорівнює 10000 грошовим одиницям. Орендна угода не передбачає жодних послуг, окрім поставки власне транспортного засобу. Відділ X несе відповідальність за всі поточні витрати з обслуговування транспортного засобу, в тому числі за страховку, паливо і технічне обслуговування. Орендна угода не визначає припустимої ставки відсотка при оренді. Припустима ставка відсотка цього відділу при позичанні дорівнює 7% річних. Кілька фінансових установ пропонують кредити, забезпечені транспортними засобами, за ставкою від 7,5% до 10%.

Метод підбору

Це обчислення є ітераційним процесом, тобто орендар повинен якнайточніше “вгадати” відсоткову ставку і зробити розрахунок поточної вартості мінімальних орендних платежів, а потім порівняти отриманий результат зі справедливою вартістю орендованого активу на початку оренди. Якщо отриманий результат буде меншим від справедливої вартості, це означатиме, що вибрана ставка відсотка є занадто високою; якщо ж обчислена сума вища від справедливої вартості, ставка відсотка є занадто низькою. Припустима ставка відсотка при оренді є тією ставкою, яка використовується, коли поточна вартість мінімальних орендних платежів дорівнює справедливій вартості орендованого активу на початку оренди.

Відділ X розпочне обчислення, виходячи з найкращої оцінки, – наприклад, із припустимої ставки відсотка запозичення на рівні 7% річних, яка є занадто низькою. Наступним кроком буде розглянута максимальна прийнятна ставка – скажімо, на рівні 10% річних, що пропонується для кредитів, забезпечених транспортним засобом. Вона виявиться занадто високою. Після кількох підрахунків буде обчислена правильна ставка відсотка, а саме – 8,5% річних.

Для обчислення ставки відсотка відділ використовує наведену вище формулу ПВ(МОП), у якій:

$S = 10,000$ $n = 4$ r – річна ставка відсотка, виражена десятковим числом;
 $A = 5,429$ Цільова ПВ(МОП) = 25000

За припустимої ставки відсотка запозичення відділу X розміром 7% (0,07) річних (наведені цифри округлені):

$$\begin{aligned} \text{ПВ(МОП)} &= \frac{10,000}{(1 + 0.07)^4} + \frac{5,429}{0.07} \left[1 - \frac{1}{(1 + 0.07)^4} \right] \\ &= 7,629 + 18,390 \\ &= 26,019 \end{aligned}$$

ПВ(МОП), обчислена з використанням припустимої ставки запозичення, вища від справедливої вартості орендованого активу, отже припустимою ставкою відсотка при оренді є вища за розміром ставка. Для визначення реальної ставки відділу слід зробити розрахунки з використанням інших можливих ставок (наведені цифри округлені):

ПВ(МОП) при 7,5%	= 25673	Ставка відсотка занадто низька
ПВ(МОП) при 10%	= 24040	Ставка відсотка занадто висока
ПВ(МОП) при 9%	= 24674	Ставка відсотка занадто висока
ПВ(МОП) при 8%	= 25333	Ставка відсотка занадто низька
ПВ(МОП) при 8,5%	= 25000	Правильна ставка відсотка

Отже, тепер для розподілу орендних платежів на фінансові витрати і на зменшення орендних зобов'язань відділ використовує відсоткову ставку розміром 8,5%, як це показано далі в таблиці.

Метод інтерполяції

Обчислення припустимої ставки відсотка при оренді вимагає від орендарів спочатку розрахувати поточну вартість для занадто високої і для занадто низької відсоткової ставки. Для інтерполяції правильної ставки відсотка застосовується різниця (в абсолютному обчисленні) між одержаними результатами і фактичною поточною вартістю. На основі наведених вище даних, а також на основі результатів для 7% і 10%, інтерполяція фактичної ставки відсотка може виглядати так (наведені цифри округлені):

ПВ при 7% = 26,019, різниця = 1,019 (і.е. 26,019 – 25,000)

ПВ при 10% = 24,040, різниця = 960 (і.е. 24,040 – 25,000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1,019}{(1,019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% * 0.5)$$

$$= 7\% + 1.5\%$$

$$= 8,5\%$$

Тепер для відображення цієї оренди в обліку відділ X використовує відсоткову ставку розміром 8,5% і розподілить орендні платежі на фінансові витрати і на зменшення орендних зобов'язань так, як це показано далі в таблиці.

Розподіл орендних платежів (наведені цифри округлені)

	Рік 0	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4
ПВ зобов'язання за орендою на початок періоду	25,000	25,000	21,696	18,110	14,221
Витрати на сплату відсотка	-	2,125	1,844	1,539	1,209
Зменшення зобов'язання	-	3,304	3,585	3,890	14,221*
Зобов'язання на момент закінчення строку оренди	25,000	21,696	18,110	14,221	-

*Включає оплату гарантованої залишкової вартості.

Порівняння з МСБО 17

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 13 "Оренда" покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 17 (переглянутий у 1997 році) "Оренда". Основні відмінності між МСБОДС 13 та МСБО 17 такі:

- На момент виходу цього Стандарту Комітет з питань державного сектору не розглядав застосування МСБО 41 "Сільське господарство" до суб'єктів господарювання державного сектору, а отже, МСБОДС 13 не відображає поправок, унесених до МСБО 17 після запровадження Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 41.
- У МСБОДС 13 включено додатковий, порівняно з МСБО 17, коментар, для роз'яснення застосовності стандартів для обліку суб'єктами господарювання державного сектору
- У деяких випадках у МСБОДС 13 використовується інша, відмінна від МСБО 17 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 13 термінів "суб'єкт господарювання", "звіт про фінансові результати", "звіт про фінансовий стан", "чисті активи / власний капітал". Еквівалентними термінами в МСБО 17 є "підприємство", "звіт про прибутки і збитки", "баланс", "капітал".
- Визначення технічних термінів, наведені в МСБОДС 17, містять визначення «справедливої вартості». У МСБО 17 цього визначення немає, оскільки воно включене до «Глосарію визначених термінів», оприлюдненого окремо (параграф 7).
- МСБОДС 13 містить більше, порівняно з МСБО 17, додатків з прикладами класифікації оренди, відображення фінансової оренди орендарем і орендодавцем, а також обчислення припустимої ставки відсотка для фінансової оренди.