МСБО 17
(переглянутий у 1997 році)
Оренда

Зміст

- Класифікація оренди (фінансова та оперативна оренда)
- Облік операційної оренди
- Облік фінансової оренди
- Операції продажу майна з подальшою його орендою

Вступ

- Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу (МСБО 17.3)
- МСБО 17, який було переглянуто у 1997 році, прийшов на зміну МСБО 17, який було затверджено у 1982 році
- МСБО 17 (переглянутий у 1997 році) слід застосовувати для фінансових звітів з 1 січня 1999 або пізніше
- ПКТ-15 “Операційна оренда – заохочення” доповнює МСБО 17 (пер. 1997)

Визначення *(1/2)*

- Початком строку оренди вважається дата, яка настає раніше: або дата підписання орендної угоди, або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди (МСБО 17.3)
- Строк дії оренди – це невідмовний період, на який орендатор уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендатор має вибір щодо подовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим (МСБО 17.3)

Визначення *(2/2)*

- Невідмовна угода про оренду - це угода про оренду, яка анулюється лише:
  - після того, як відбулася певна віддалена непередбачена подія,
  - з дозволу орендодавця,
  - якщо орендатор укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем
  - після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить про прийнятність подовження строку оренди. (МСБО 17.3)

МСБО 17 не застосовується у наступних випадках

- Орендних угод на розвідуванні або використання природних ресурсів, таких як нафта, газ, лісоматеріали, метали та права на інші корисні копалини
- Ліцензійних угод на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права

Класифікація оренди (загальні принципи)

- Коли передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив орендатору (= фінансова оренда):
  - орендодавець визнає цю операцію як продаж
  - орендатор визнає цю операцію як покупку
- Коли основні ризики та винагороди не передаються до орендаря (= операційна оренда):
- При визначенні чи є оренда фінансовою або операційною слід керуватися змістом операції більш ніж формою контракту (МСБО 17.8)

Класифікація оренди (приклади)

МСБО 17
(переглянутий 1997)

Строки економічної та корисної експлуатації

- Строк економічної експлуатації активу, це:
  - або період, протягом якого очікується можливе економічне використання активу одним чи кількома користувачами
  - або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, яку один або 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 отримання підприємством економічних вигід, втілених в активі

Мінімальні орендні платежі

- Мінімальні орендні платежі - це платежі, що здійснюються або можуть здійснюватися орендарем протягом строку оренди, а також:
  - з боку орендодавця - : будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцю або орендарем, або стороною, пов'язаною з орендарем (або незалежною третьою стороною, здатною з фінансової точки зору забезпечити цю гарантію)
  - з боку орендаря: будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем.

За винятком:
- Непередбаченої орендної плати,
- Вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцем і поверненню орендодавцю.

Визначення теперішньої вартості мінімальних платежів за договором оренди

- Орендодавець: відсоткові ставки з договору оренди
- Орендатор: відсоткові ставки, які орендатор мав би сплачувати за позикою, якщо би взяв кредит для покупки орендованого активу в банку

Економічна власність, приклад

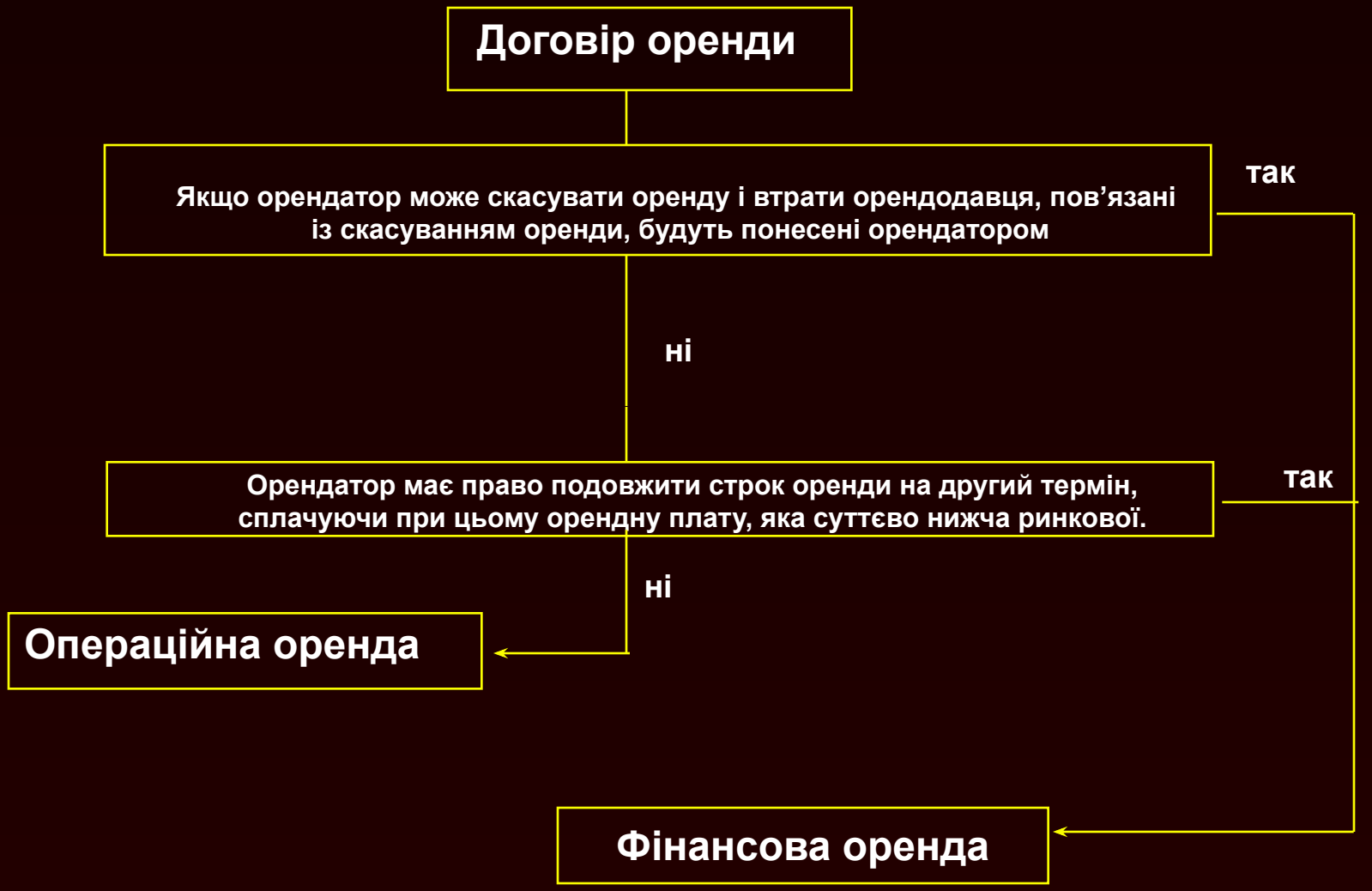
А володіє комп'ютером.

1 січня 20x1 А уклад договір оренди з В, відповідно до якого:

- В бере в оренду комп'ютер на 4 роки
- Після закінчення 4 років, комп'ютер буде належати В
- Угода є невідмовною

Хто ”володіє” комп'ютером з економічної точки зору?

Класифікація оренди (додаткові показники)



МСБО 17
(переглянутий 1997)

Класифікація оренди нерухомого майна

Операційна оренда, якщо:

- Очікується, що право власності на землю не перейде до орендаря
- Очікується, що право власності на будівлю не перейде до орендаря
- Орендні платежі періодично коригуються відповідно до ринкових

Облік операцій з операційної оренди в орендодавця (МСБО17.41-47)

- Орендодавцям слід подавати у балансах активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу
- 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, отримання від зданого в оренду активу, зменшується
- Амортизація зданих в оренду активів слід здійснювати відповідно до політики орендодавця щодо амортизації подібних активів
- МСБО 36 (зменшення корисності активів) повинен застосовуватися

Розкриття інформації про оперативну оренду в фінансовій звітності орендодавця (МСБО 17.48)

- Валову балансову вартість, накопичену амортизацію і накопичені збитки від зменшення корисності на дату балансу
- Майбутні мінімальні орендні платежі за невідмовними угодами про операційну оренду в сукупному вигляді і за кожний з таких періодів: до одного року, від одного до п'яти років, більше п'яти років
- Загальну суму непередбачених орендних платежів, визнану в складі прибутку
- Загальний опис значних угод орендодавця про оренду
- Додаткові розкриття відповідно до МСБО 32

Облік оперативної оренди в орендаря (МСБО 17.25-26)

- Орендні платежі слід визнавати як витрати у звіті про прибутки та збитки на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача

Розкриття інформації про оперативну оренду у фінансовій звітності орендаря (МСБО 17.27)

- Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовними угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів: до одного року, від одного до п'яти років, більше п'яти років
- Загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на дату балансу
- Орендні та суборендні платежі, визнані в доході за певний період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів
- Загальний опис значних угод орендаря про оренду
- Додаткові розкриття відповідно до МСБО 32

Облік оперативної оренди, приклад

1 серпня 20x1, Компанія XY уклала трирічний контракт на оренду офісної будівлі. Згідно угоди XY повинна зробити один платіж в сумі USD 36,000 орендних платежів 1 серпня 20x1.

- Запишіть подію 1 серпня 20x1
- Підготуйте бухгалтерський запис на 31 December 20x1

Облік оперативної оренди, приклад - відповідь

a)

Передплачена орендна платня		36,000
Грошові кошти		36,000

b)

Витрати: орендна плата	5,000	
Передплачена орендна платня		5,000

ПКТ-15: оперативна оренда – заохочення

- Усі заохочення щодо угоди про нову або поновлену операційну оренду слід визнавати як одну частину погодженої чистої компенсації за використання орендованого активу – незалежно від характеру, форми чи часу платежів
- Орендодавцеві слід визнавати сукупні витрати на заохочення як зменшення доходу від оренди протягом строку оренди на прямолінійній основі, якщо інша систематична основа не відображає схему часу, протягом якого вигода від орендованого активу зменшується
- Орендареві слід визнавати сукупну вигоду від заохочення як зменшення витрат на орендну плату протягом строку оренди на прямолінійній основі, якщо інша систематична основа не відображає часову схему вигід орендодавця від використання орендованого активу

Облік фінансової оренди орендодавцем *(1/2)* (МСБО 17.28-38)

- Активи, які перебувають у фінансовій оренді, у своїх балансах слід визнавати як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду
- Визнання фінансового доходу має базуватися на моделі, що відображає сталу періодичну норму прибутковості на чисті інвестиції орендодавця, не сплачені за фінансовою орендою
- Розрахункова негарантована ліквідаційна вартість, що використовується при обчисленні валових інвестицій орендодавця в оренду, переглядається регулярно

Облік фінансової оренди орендодавцем *(2/2)* (МСБО 17.28-38)

- Початкові прямі витрати негайно визнаються в доході, або розподіляються на цей дохід протягом строку оренди
- Особливі правила обліку для орендодавців-виробників та орендодавців-дилерів (МСБО17.34-38)

Розкриття інформації про фінансову оренду у фінансовій звітності орендодавця *(1/2)* (МСБО 17.39)

- Узгодження між загальною сумою валових інвестицій в оренду на дату балансу та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на дату балансу
- Загальна суму валових інвестицій в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на дату балансу за кожний з таких періодів: не більше одного року, 1-5 років, більше 5 років.
- Незароблений фінансовий дохід

Розкриття інформації про фінансову оренду у фінансовій звітності орендодавця *(2/2)* (МСБО 17.39)

- Суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця
- Накопичене забезпечення сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню
- Непередбачені орендні платежі, визнані у складі прибутку
- Загальний опис значних угод орендаря про оренду
- Додаткові розкриття відповідно до МСБО 32

Облік фінансової оренди в орендаря (МСБО 17.12-22)

- Фінансова оренда визнається як актив та зобов'язання у балансі 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, слід застосувати відсоткову ставку додаткових запозичень орендаря
- Амортизація орендованого активу нараховується протягом строку корисного використання активу або протягом строку оренди – в залежності від того чи перейде право власності на актив до орендатора в кінці строку оренди.
- Орендні платежі слід розподіляти між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань

Розкриття інформації щодо фінансової оренди у фінансовій звітності орендаря *(1/2)* (МСБО 17.23)

- Чиста балансову вартість на дату балансу для кожного класу активів
- Узгодження між загальною сумою мінімальних орендних платежів на дату балансу та їхньою теперішньою вартістю
- Загальна суму мінімальних орендних платежів на дату балансу та їхню теперішню вартість за кожний із таких періодів: до одного року, від одного до п'яти років, більше п'яти років

Розкриття інформації щодо фінансової оренди у фінансовій звітності орендаря*(2/2)* (МСБО 17.23)

- Непередбачені орендні платежі, визнані в доході
- Загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на дату балансу
- Загальний опис значних угод орендаря про оренду
- Додаткові розкриття відповідно до МСБО 32

Облік фінансової оренди, приклад

Обладнання перебуває в оренді строком 4 роки, орендні платежі складають USD 5,000 щомісяця (всього = USD 240,000).

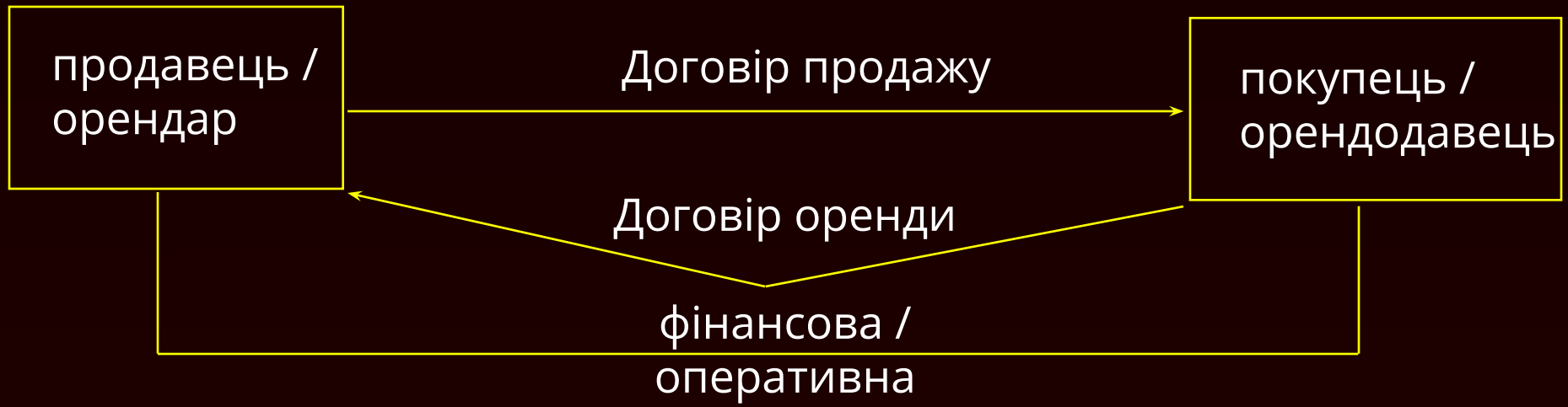
Що ми повинні знати щоб відповідним чином відобразити цю операцію в орендаря, якщо вважати оренду фінансовою

- Включені відсотки (тобто USD 240,000 включає відсотки)

Якщо відсотки складають USD 50,000 та основна сума складає USD 190,000, чи потрібно нам знати ще щось, щоб відобразити актив у балансі?

- Справедливу вартість активу (актив не повинен бути відображений вище своєї справедливої вартості)

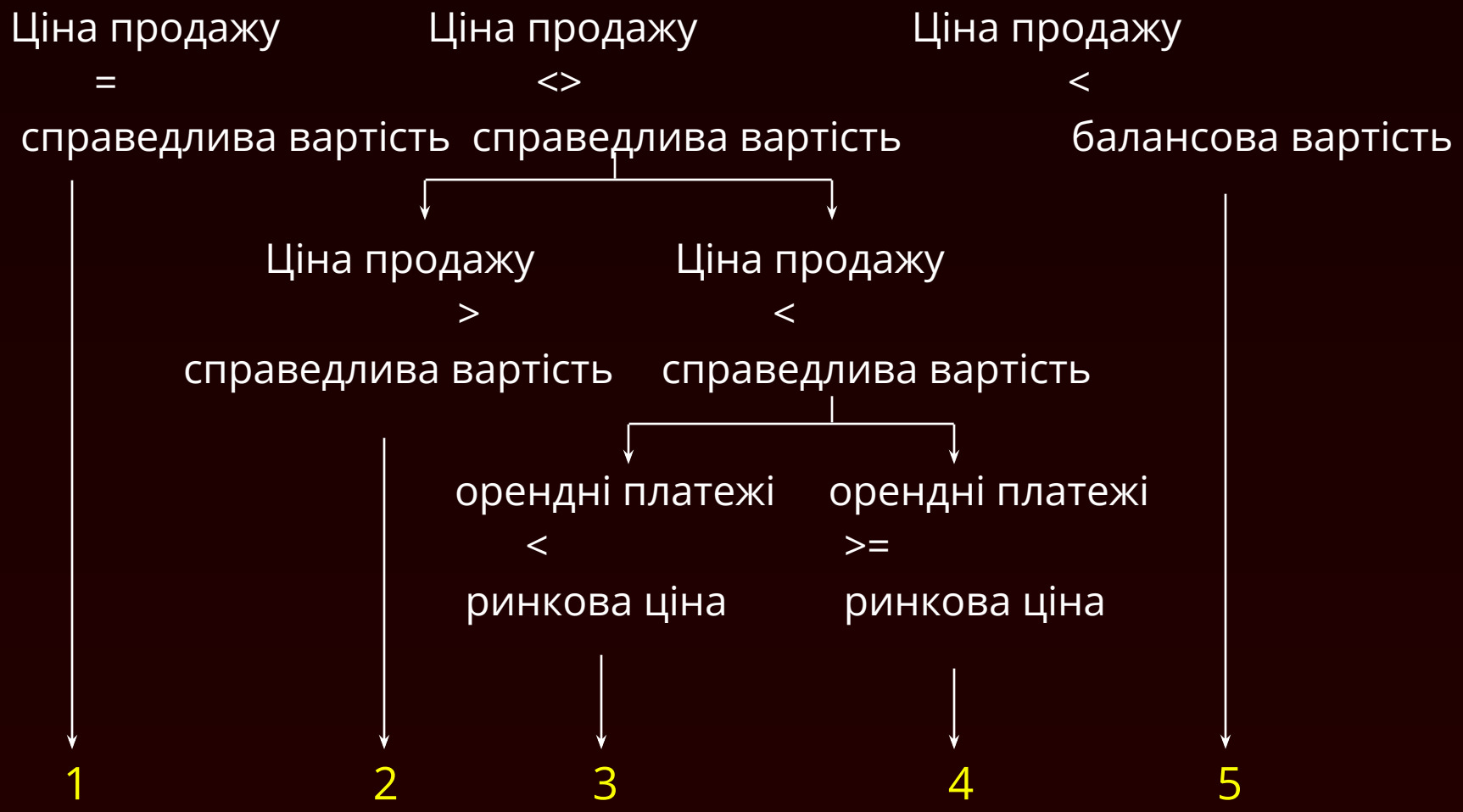
Операції продажу майна з подальшою його орендою



Треба розглядати як комплексну угоду

МСБО 17
(переглянутий 1997)

Операції продажу майна з подальшою його орендою (оперативна оренда) *(1/2)*



Операції продажу майна з подальшою його орендою (оперативна оренда) *(2/2)*

1 Прибуток або збиток визнаються негайно

2 Перевищення над справедливою вартістю слід відстрочувати та амортизувати за період протягом якого очікується використання активу

3 Прибуток або збиток відстрочується та амортизується пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання цього активу

4 Прибуток або збиток визнаються негайно

5 Прибуток або збиток визнаються негайно як різниця між балансовою та справедливою вартістю

Операції продажу майна з подальшою його орендою (фінансова оренда)

- Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до фінансової оренди, будь яке перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю слід відстрочувати та амортизувати протягом строку оренди (МСБО 17.50)
- Якщо справедлива вартість на момент операції продажу майна з наступною його орендою менша від балансової вартості активу, (на відміну від оперативної оренди ніякі коригування не потрібні, якщо не відбувається зменшення корисності, в цьому випадку балансова вартість зменшується до суми очікуваного відшкодування (МСБО 17.55)

Операції з продажу майна за подальшою його орендою - розкриття

- Вимоги до розкриття інформації орендарями та орендодавцями стосуються однаковою мірою операцій продажу майна з подальшою його орендою. Обов'язків опис значних угод про оренду спричиняє розкриття особливих або незвичайних положень угоди або умов операцій продажу майна з подальшою його орендою (МСБО 17.56)

Операції з продажу майна з подальшою його орендою, приклад (1)

Ваша компанія володіє офісними приміщеннями з балансовою вартістю USD 2 мільйона. 29 грудня 20x1 компанія продала ці офісні приміщення фірмі Leasing Co. за USD 20 мільйонів (отримано на рахунки 30 грудня 20x1) та взяла ці приміщення в оренду, на строк 10 років із орендною платою USD 2 мільйони щорічно. Після закінчення 10 років ваша компанія повинна заплатити USD 10 мільйонів, щоб викупити ці офісні приміщення.

Ваш асистент списав з балансу ці офісні приміщення на 31 грудня 20x1 та визнав прибуток від продажу у розмірі USD 18 мільйонів. Теперішня вартість мінімальних орендних платежів складає USD 17 мільйонів.

- Чи повинні ви зробити якісь коригування?

Операції з продажу майна з подальшою його орендою, приклад (1) - відповідь

Необхідно зробити наступне коригування:

Земля та споруди	USD 17 мільйонів
Прибуток від продажу	USD 18 мільйонів

позика від Leasing Co.	USD 17 мільйонів
відстрочений дохід	USD 18 мільйонів

Операції з продажу майна та подальшою його орендою, приклад (2)

Ситуація подібна до прикладу 1, але ціна викупу після 10 років складає US-$ 25 мільйонів та викуп є опціоном Leasing Co., тобто Leasing Co. не зобов'язана продавати офісні приміщення.

- Чи повинні ви зробити якісь коригування?

Операції з продажу майна та подальшою його орендою (2) - відповідь

- Коригування не потрібні
- У цьому випадку має місце операція продажу майна, та, якщо вважати строк корисного використання цих офісних приміщень відносно довгим, доля “подальшої оренди“не відповідає умовам фінансової оренди

Оренда
МСБО 17 – основні моменти

	Оперативна оренда	Фінансова оренда
Орендатор	Позабалансові рахунки	Орендовані активи та зобов'язання в балансі
Орендодавець	У балансі як актив	У балансі як дебіторська заборгованість

Привалювання змісту над формою!

МСБО 17
(переглянутий 1997)