



Міжнародні стандарти фінансової звітності

IFRS16 «Оренда»: Визнання, оцінка, облік та вплив на фінансову звітність операцій з оренди (частина 2)

Доповідач: Сергій РОГОЗНИЙ

Жовтень 2018

1. ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ОРЕНДИ У ОРЕНДОДАВЦЯ

- 1.1. Класифікація оренди;
- 1.2. Первісне визнання фінансової оренди;
- 1.3. Подальша оцінка фінансової оренди
- 1.4. Структура орендних надходжень;
- 1.5. Визнання операційної оренди;
- 1.6. Застосування IFRS 5 та IAS 40
за наявності орендних відносин
- 1.7. Припинення оренди



Класифікація оренди

- Головною вимогою для орендодавця залишається те, що він повинен класифікувати кожен зі своїх договорів оренди в якості операційної оренди або фінансової оренди.
- Оренда класифікується як **фінансова**, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди, пов'язаних з володінням базовим активом, а **операційної** є оренда, яка не має на меті передачу практично всіх ризиків і вигод, пов'язаних з володінням базовим активом.
- Класифікація оренди в якості фінансової або операційної більшою мірою залежить **від змісту операції**, ніж від форми договору.
- Класифікація проводиться на початку оренди та повторно аналізується виключно в разі модифікації договору оренди.

Приклад 1.1

- *ТОВ «Роял Проперті» 31 грудня 2017 року уклав з ТОВ «Індустрія» договір на передачу офісу в користування протягом 5 років.*
- *Щомісячний платіж за користування офісом становить 20 тис.грн. без ПДВ з щорічною індексацією на індекс інфляції. Орендарю надано 3-місячний пільговий період з умовою, що він за власні кошти проведе ремонт стін на суму не менше 40 тис.грн.*
- ✓ *Визначити тип оренди за цим договором згідно МСФЗ 16*

Приклад 1.2

- *ТОВ «Індустрія» має намір укласти договір оренди земельної ділянки площею 5000 кв.м. у Бориспільській міській ради терміном на 7 років, починаючи з 1 січня 2018 року, з орендною ставкою 5% від нормативної оцінки землі, яка склала 1000 грн / кв.м. Платежі вносяться щомісячно.*
- *Ділянка буде використана як стоянка для вилученого заставного майна боржників*
- ✓ *Визначити тип оренди за цим договором згідно МСФЗ 16 для орендодавця*

Приклад 1.3

У зв'язку з придбанням нового автомобіля, ТОВ «Веселий Бус» на початку січня 2018 передало в тимчасове платне користування ТОВ «Індустрія» терміном на 4 роки автомобіль «Skoda Octavia» 2013 року випуску за 7 тис.грн. в місяць без ПДВ. Залишкова вартість автомобіля на 31 грудня 2017 року становила 225 тис.грн., його справедлива вартість - 270 тис.грн.

Після закінчення зазначеного терміну орендар має право придбати автомобіль за ліквідаційною вартістю, яка становить 65 тис.грн. Також на орендаря покладаються всі ризики, пов'язані з експлуатацією транспортного засобу.

✓ **Визначити тип оренди за цим договором згідно МСФЗ 16 для орендодавця.**

Приклад 1.4

ТОВ «Центральний Агропромпостач» передало ТОВ «Індустрія» у тимчасове користування строком на 3 місяці евакуатор, балансовою вартістю 90 тис.грн.

Компанія зобов'язується за цей період нести всі експлуатаційні витрати по евакуатору, і повернути у стані, не гіршому від початкового.

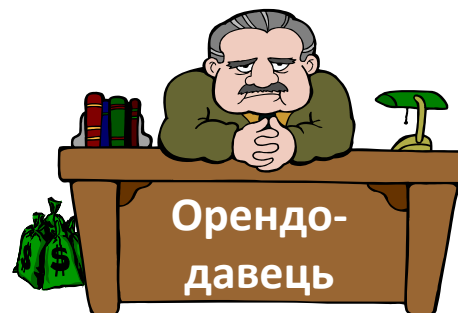
✓ Визначити тип оренди за цим договором згідно МСФЗ 16 для орендодавця.

Фіноренда: первісне визнання

- *На дату початку оренди* орендодавець повинен визнавати у звіті про фінансовий стан **активи**, що знаходяться у фіноренді, і представляти їх в формі **деб. заборгованості** в сумі **чистої інвестиції в оренду**.
- Для *первісної оцінки* ЧІ в оренду орендодавець повинен використовувати договірну % ставку, а якщо вона прямо не визначена – приймається на рівні звичайної % ставки по інших орендних договорах непов'язаним особам, а за їх відсутності – від інших активів.
- Різниця між продисконтованою вартістю майбутніх % доходів та балансовою вартістю базового активу при цьому має бути визнана у прибутках чи збитках звітного періоду, коли відбулась передача активу в фінансову оренду.

Фіноренда: первісні витрати

- *Первісні прямі витрати*, відмінні від тих, які несуть орендодавці, які є виробниками або дилерами, включаються в первісну оцінку чистих інвестицій в оренду і зменшують суму доходу, визнаного протягом терміну оренди.
- % ставка, закладена в договорі оренди, визначається таким чином, щоб початкові прямі витрати автоматично включалися в *ЧІ в оренду*.



Фіноренда: структура платежів

- фіксовані орендні платежі за вирахуванням будь-яких стимулюючих платежів чи знижок
- змінні орендні платежі, які початково оцінюються з використанням індексу або ставки на дату початку оренди
- ліквідаційна вартість, що гарантується орендодавцю орендарем, яка з фінансової точки зору є прийнятною для сторін
- ціна виконання опціону на покупку, якщо є достатня впевненість в тому, що орендар виконає цей опціон
- штрафи за дострокове припинення оренди, якщо це передбачено договором оренди

Фіноренда: модифікація

Модифікація - окремий договір оренди, якщо:

- ✓ **збільшує сферу застосування** договору оренди за рахунок додавання права користування ≥ 1 базовими активами; та
- ✓ **збільшується відшкодування** за оренду на величину, порівнянну з ціною окремого продажу для збільшення сфери застосування, а також на відповідні коригування такої ціни відокремленого продажу, згідно нових обставин.

В **інших випадках** :

- ✓ якби оренда раніше класифікувалась як **операційна оренда**, модифікація враховується як **новий договір** оренди з дати набуття чинності модифікації договору оренди і оцінювати балансову вартість БА в сумі **ЧІ в оренду** на дату зміни.
- ✓ в **іншому випадку** орендодавець розглядає договір фін.оренди як **фінансовий актив**, застосовуючи вимоги МСФЗ 9.

Фіноренда: визнання доходів

При передачі активу в фінансову оренду у орендодавця виникає **прибуток** або **збиток**, у еквівалентні прибутку або збитку від **прямого продажу активу за звичайними цінами** з урахуванням застосовних оптових або торгових знижок. Тому, на дату початку оренди орендодавець за кожним договором фінансової оренди повинен визнавати :

- ✓ виручку, яка є справедливою вартістю БА або якщо вона менша, приведеною вартістю орендних платежів з дисконтом з використанням ринкової % ставки;
- ✓ собівартість продажів, яка дорівнює залишковій вартості БА за вирахуванням приведеної вартості негарантованої ліквідаційної вартості;
- ✓ прибуток або збиток від продажів згідно з *МСФЗ 15* на дату початку оренди незалежно від фізичної передачі активу.

Визначення доходу

Згідно МСФЗ 15, **доходом** є збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі надходжень або поліпшення якості активів або зменшення величини зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, не пов'язаного з внесками учасників капіталу.



Отже, перш за все орендодавець повинен **оцінити свій актив**, який передає орендарю за договором фінансової оренди, враховуючи умови договору і свою звичайну ділову практику при визначенні ціни операції.

Ціна операції

Ціна операції включає суми відшкодування, право на яке орендодавець очікує отримати в обмін на передачу активу орендарю, виключаючи суми, отримані від імені третіх сторін. Відшкодування, обіцяне за договором оренди, може включати:



- ✓ фіксовані суми;
- ✓ змінні суми;
- ✓ або і ті, й інші.



Якщо в умовал договору присутні змінні суми (знижки, кредити, поступки в ціні, штрафи і т.д), то орендодавцю варто уважно все прораховувати і правильно оцінити суму відшкодування. **Змінний характер** відшкодування може бути пов'язаний з політикою і діловою практикою орендаря і певними факторами, які дають можливість зробити орендарю поступку в ціні.

Критерії визнання доходу

Орендодавець повинен **визнавати виручку** коли або в міру того, як він виконує зобов'язання до виконання шляхом передачі обіцяного активу орендарю. Актив вважається **переданим**, коли орендар **отримує контроль** над таким активом.

Контроль над активом означає здатність управляти використанням активу та отримувати від нього практично всі вигоди від його використання, від володіння ним, а за певних обставин (наприклад, дострокова виплата) – і розпорядження. Контроль включає в себе **спроможність заборонити** іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та **отримувати вигоди** від нього.

Вигоди від активу

Способи отримання вигід від активу

використання для виробництва товарів чи надання послуг;

використання активу для зростання цінності інших активів;

використання для погашення зобов'язань;

використання для зменшення витрат;

продажу або обміну активу;

надання активу у заставу як забезпечення позики

Способи визнання доходу

Передача активу від орендодавця до орендаря та визнання доходу може бути **протягом періоду** або в **певний момент часу**.

Особливістю фінансової оренди є той факт, що доходи тут визнаються у двох формах: **операційній з моментальним визнанням доходу** від передачі контролю над активом та фінансовій з **поступовим нарахуванням відсотків** на суму заборгованості



Фіноренда: інші аспекти

- ❑ Орендодавці іноді оголошують **штучно занижені % ставки** для залучення клієнтів. Тоді на дату початку оренди визнається основна частина загального доходу від операції. Якщо оголошені штучно занижені відсоткові ставки, орендодавці повинні **дисконтувати** дохід, ніби умови договору включали нарахування ринкової % ставки.
- ❑ **Витрати на узгодження** та укладення договору оренди, понесені **орендодавцем-виробником**, виключаються з чистих інвестицій в оренду, а визнаються у **витратах на збут**.
- ❑ Орендодавець повинен застосовувати вимоги щодо **припинення визнання і знецінення** до ЧІ в оренду. Також повинен регулярно перевіряти розрахункові оцінки негарантованої ліквідаційної вартості, використані при розрахунку валової інвестиції в оренду.

Приклад 1.5

У зв'язку з придбанням нового автомобіля, ТОВ «Веселий Бус» на початку січня 2018 передало в фінансову оренду ТОВ «Індустрія» терміном на 4 роки автомобіль «Skoda Octavia» 2013 року випуску за 7 тис.грн. в місяць без ПДВ. Первісна вартість автомобіля 400 тис.грн. Залишкова вартість на 31 грудня 2017 року становила 225 тис.грн., його справедлива вартість - 270 тис.грн.

Після закінчення зазначеного терміну орендар має право придбати автомобіль за ліквідаційною вартістю, яка становить 65 тис.грн. Також на орендаря покладаються всі ризики, пов'язані з експлуатацією транспортного засобу.

- ✓ Розрахувати суми активів, доходів і витрат, які підлягають відображенню в звітності ТОВ «Веселий Бус» у момент укладання договору.*

Рішення до Прикладу 1.5

У момент передачі автівки ТОВ «Веселий Бус» визнає в обліку довгострокову дебіторську заборгованість з фінансової оренди (лізингу) в сумі 270 тис. грн., що відповідає справедливій вартості об'єкту, що передається, а також дохід від продажу транспортного засобу в сумі, зменшеній на негарантовану ліквідаційну вартість – 65 тис.грн. Зазначена сума має визнаватись у складі доходів майбутніх періодів, поки орендар не прийме рішення її виплатити теж.

Сам основний засіб необхідно було перевести зі складу ОЗ до групи вибуття у періоді, коли було прийнято рішення передати ТЗ в фінансову оренду чи продати. У момент передачі списати з балансу, визнавши собівартість реалізації в сумі 225 тис.грн.

Оп-оренда: способи визнання доходів

При **операційній оренді** орендодавець повинен визнавати орендні платежі як **дохід** з використанням **лінійного** або іншого систематичного методу.

Інший систематичний метод застосовується в разі, коли такий метод забезпечує більш справедливо в часі вигоди від використання базового активу.

Прикладами інших систематичних методів можуть бути:

- **кілометраж** у автомобільних перевезеннях;
- **мотогодини** при оренді тракторів, комбайнів та інших подібних механізмів;
- нарахування оренди в **певні місяці року** в сезонних галузях (бази відпочинку, овочівництво, промислове рибальство та інші)

Оп-оренда: визнання витрат

- Витрати, включаючи нарахування амортизації, а також понесені при отриманні доходу від оренди, визнаються у *витратах періоду*.
- Крім того, *початкові прямі витрати*, понесені під час узгодження договору оренди, потрібно додавати до балансової вартості БА та *амортизувати протягом строку оренди* з використанням тих же принципів, які будуть застосовуватись до доходів від оренди.
- Облікова політика по амортизації, що застосовується щодо амортизованих базових активів, повинна відповідати звичайній прийнятій орендодавцем політиці амортизації аналогічних активів. Залежно від природи базового активу та умов оренди орендодавець повинен розраховувати суму амортизації відповідно до МСБО 16 або МСБО 38.

Оп-оренда: модифікація

- Що стосується модифікації, то орендодавець має класифікувати модифікацію договору про операційну оренду як новий договір оренди з дати набуття чинності модифікації, з огляду на будь-які раніше здійснені орендні платежі як частина орендних платежів за новим договором оренди.



Приклад 1.6

ТОВ «Роял Проперті» 31 грудня 2017 року уклав з ТОВ «Індустрія» договір на передачу офісу в користування протягом 5 років. Щомісячний платіж за користування офісом становить 20 тис.грн. без ПДВ з щорічною індексацією на індекс інфляції.

Первісна вартість офісу становить 4 млн.грн., термін корисного використання - 40 років, прямолінійний метод нарахування амортизації, залишкова вартість на дату передачі - 3520 тис.грн., ліквідаційна вартість - 160 тис.грн.

По закінченні терміну оренди ТОВ має провести демонтаж всіх покращень, які пов'язані з його професійною діяльністю, та повернути офіс у первісному стані.

✓ З урахуванням даних завдання 1.1. необхідно визначити активи станом на 31 грудня 2018 року та доходи за період, що закінчився на зазначену дату.

Рішення до прикладу 1.6

- У момент передачі офісу в оренду орендодавець має перевести його з основних засобів до інвестиційної нерухомості;
- Залежно від обраної облікової політики приміщення або буде обліковуватись за справедливою вартістю без нарахування - амортизації, або за амортизованою собі вартістю;
- Якщо за собі вартістю, то сума амортизації =
$$= \frac{(4000 - 160)}{40 \text{ років}} = 96\,000 \text{ грн. або } 8000 \text{ грн в міс.};$$
- Доходи від оренди будуть визнані в сумі
- $$= 20\,000 \text{ грн.} * 9 \text{ міс.} = 180\,000 \text{ грн. (3 місяці пільги)}$$
- Якщо розрахунки здійснюватимуться на умовах передоплати, тоді у зобов'язаннях з отриманих авансів на 31.12.2018 року рахуватиметься 20 000 грн. авансу за січень 2019

Контакти



***Сергій РОГОЗНИЙ,
аудитор, CAP, DirIFR, консультант з МСФЗ;
член Ради Федерації професійних
бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ)
керівник Комітету ФПБАУ з фінансів та
бюджету***

тел.: +38(067/093)539-32-08

е-mail: s_rogozny@ukr.net

Fb: www.facebook.com/s.rogozny