

Міжнародний стандарт фінансової звітності 16

Оренда

Міжнародний стандарт фінансової звітності 16

Оренда

Мета

- 1 Цей стандарт встановлює принципи визнання, оцінки, подання *оренди* та розкриття інформації про неї. Мета полягає у тому, щоб забезпечити надання орендарями та орендодавцями доречної інформації у такий спосіб, щоб ці операції були подані достовірно. На основі цієї інформації користувачі фінансової звітності можуть оцінити вплив оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання.
- 2 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання має брати до уваги всі умови та терміни *договорів* та всі відповідні факти й обставини. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт послідовно й узгоджено до договорів з подібними характеристиками та за подібних обставин.

Сфера застосування

- 3 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до всіх видів оренди, включає оренду *активів з права користування в суборенду*, крім:
 - а) орендних договорів на розвідування або використання корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідновлювальних ресурсів;
 - б) оренди біологічних активів, що належать до сфери застосування МСБО 41 *Сільське господарство*, утримуваних орендарем;
 - в) послуг за угодами про концесію, що належать до сфери застосування КТМФЗ 12 *Послуги за угодами про концесію*;
 - г) ліцензійних договорів щодо інтелектуальної власності, наданих орендодавцем, які належать до сфери застосування МСФЗ 15 *Дохід від договорів з клієнтами*; та
 - г) прав, утримуваних орендарем за ліцензійними договорами, що належать до сфери застосування МСБО 38 *Нематеріальні активи* на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права
- 4 Орендар може, але не зобов'язаний, застосовувати цей стандарт до оренди нематеріальних активів, окрім тих, що зазначені в пункті 3г).

Звільнення від визнання (пункти Б3–Б8)

- 5 Орендар може вирішити не застосовувати вимоги пунктів 22–49 до:
 - а) *короткострокової оренди*; та
 - б) оренди, за якою базовий актив- є малоцінним (як описано в пунктах Б3–Б8).
- 6 Якщо орендар вирішує не застосовувати вимоги пунктів 22–49 до короткострокової оренди чи оренди, за якою базовий актив є малоцінним, то орендар визнає *орендні платежі*, пов'язані з такою орендою, як витрати на прямолінійній основі протягом *строку оренди* або на іншій систематичній основі. Орендар застосовує іншу систематичну основу, якщо така основа більше відображає модель отримання вигоди орендарем.
- 7 Якщо орендар обліковує короткострокову оренду, застосовуючи пункт 6, то він вважає цю оренду новою орендою для цілей цього стандарту, якщо
 - а) відбулася *модифікація оренди*; або

- б) сталася будь-яка зміна строку оренди (наприклад, орендар скористався можливістю, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди)
- 8 Вибір щодо короткострокової оренди здійснюється за класом базового активу з яким пов'язане право на використання. Клас базового активу – це група базових активів що мають подібну природу та використання в діяльності суб'єкта господарювання. Вибір щодо оренди, для якої базовий актив є малоцінним, може бути здійснений для кожного окремого випадку оренди.

Ідентифікація оренди (пункти Б9–Б33)

- 9 **На початку дії договору суб'єкт господарювання має оцінити чи є договір орендою, або чи містить договір оренду. Договір є, чи містить оренду, якщо договір передає право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію. Пункти Б9–Б31 визначають керівництво при визначенні контракту як договору оренди або як договору, який включає оренду.**
- 10 Період часу може бути описаний у термінах обсягу використання ідентифікованого активу (наприклад, кількість одиниць продукції, для виробництва яких буде використана певна одиниця обладнання).
- 11 Суб'єкт господарювання проводить повторну оцінку договору чи є договір орендою, або чи містить договір оренду, лише якщо змінюються умови договору.

Розмежування компонентів договору

- 12 Для договору, який є, або містить оренду, суб'єкт господарювання обліковує кожний компонент оренди в договорі, як оренду окремо від компонентів що не пов'язані з орендою цього договору, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання застосовує практичний прийом, описаний в пункті 15. В пунктах Б32–Б33 викладено керівництво щодо розмежування компонентів договору.

Орендар

- 13 Для договору, який містить компонент оренди, а також один або більше додаткових компонентів оренди і або, що не пов'язані з орендою орендар розподіляє компенсацію, передбачену в договорі, на кожний компонент оренди на підставі відносної окремо взятої ціни компонента оренди та агрегованої – окремо взятої ціни компонентів, що не пов'язані з орендою.
- 14 Відносна окремо взята ціна компонентів оренди та, що не пов'язані з орендою визначається на основі ціни, яку орендодавець або подібний постачальник стягував би з суб'єкта господарювання за цей компонент або подібний компонент окремо. Якщо наявну окрему взятую ціну знайти неможливо, то орендар складає оцінку окремо взятої ціни, максимально використовуючи наявну інформацію.
- 15 Як практичний прийом, орендар може вирішити, за класом базового активу, не розмежовувати компоненти що не пов'язані з орендою та оренди, а натомість обліковувати кожний компонент оренди та будь-які пов'язані з ним компоненти, – що не пов'язані з орендою – як єдиний компонент оренди. Орендар не може застосовувати цей практичний прийом до вбудованих похідних інструментів, які відповідають критеріям, викладеним у пункті 4.3.3 МСФЗ 9 *Фінансові інструменти*.
- 16 Окрім випадків застосування практичного прийому, описаного в пункті 15, орендар обліковує компоненти, що не пов'язані з орендою із застосуванням інших застосованих стандартів.

Орендодавець

- 17 Для договору, який містить компонент оренди та один або більше додаткових компонентів оренди або, що не пов'язані з орендою, орендодавець розподіляє компенсацію, передбачену в договорі, застосовуючи пункти 73–90 МСФЗ 15.

Строк оренди (пункти Б34–Б41)

- 18 Суб'єкт господарювання визначає строк оренди, як невідмовний період оренди разом з обома такими періодами:
- а) періодами, які охоплюється можливістю продовження оренди у випадку, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; та
 - б) періодами, які охоплюється можливістю припинити дію оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.
- 19 Оцінюючи, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається можливістю продовжити оренду чи не скористається можливістю припинити дію оренди, суб'єкт господарювання має брати до уваги всі відповідні факти та обставини, які створюють економічний стимул для орендаря скористатися можливістю продовжити оренду чи не скористатися можливістю припинити дію оренди, як описано в пунктах Б37–Б40.
- 20 Орендар здійснює повторну оцінку того, що він обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається можливістю продовжити оренду чи не скористається можливістю припинити дію оренди, після того, як сталася значна подія або значна зміна обставин, яка:
- а) є у межах контролю орендаря; та
 - б) впливає на те, чи є орендар обґрунтовано впевненим у тому, що він скористається можливістю, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди, або не скористається можливістю, яка раніше була включена у його визначення строку оренди (як описано в пункті Б41).
- 21 Суб'єкт господарювання переглядає строк оренди, якщо сталася зміна невідмовного періоду оренди. Для прикладу, невідмовний-період оренди зміниться, якщо:
- а) орендар скористається можливістю, яка раніше не була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди;
 - б) орендар не скористається можливістю, яка раніше була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди;
 - в) сталася подія, яка за договором зобов'язує орендаря скористатися можливістю, яка раніше не була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди; або
 - г) сталася подія, яка за договором забороняє орендарю скористатися можливістю, яка раніше була включена у при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди.

Орендар

Визнання

- 22 На дату початку оренди орендар визнає актив з права користування та орендні зобов'язання.

Оцінка

Первісна оцінка

Первісна оцінка активу з права користування

- 23 На дату початку оренди орендар оцінює актив з права користування за собівартістю.
- 24 Собівартість активу з права користування складається з:
- а) суми первісної оцінки орендного зобов'язання, як описано в пункті 26;
 - б) будь-яких орендних платежів, здійснених на, або до дати початку оренди, за вирахуванням отриманих стимулів до оренди;

- в) будь-які *первісні прямі витрати*, понесені орендарем; та
 - г) оцінку витрат, які будуть понесені орендарем у процесі демонтажу та переміщення базового активу, відновлення місця, на якому він розташований, або відновлення базового активу до стану, що вимагається умовами оренди, окрім випадків, коли такі витрати здійснюються з метою виробництва запасів. Орендар несе зобов'язання за такими витратами або до дати початку оренди, або внаслідок використання базового активу протягом певного періоду.
- 25 Орендар визнає витрати, описані в пункті 24г), як частину собівартості активу з права користування тоді, коли він відображає зобов'язання за цими витратами. Щодо витрат, понесених протягом певного періоду внаслідок використання активу з права користування для виробництва запасів протягом такого періоду, орендар застосовує МСБО 2 *Запаси*. Зобов'язання щодо таких витрат, які обліковують із застосуванням цього стандарту або МСБО 2, визнають та оцінюють із застосуванням МСБО 37 *Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*.

Первісна оцінка орендного зобов'язання

- 26 На дату початку оренди орендар оцінює орендне зобов'язання за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату. Орендні платежі слід дисконтувати, застосовуючи припустиму ставку відсотка в оренді, якщо таку ставку можна легко визначити. Якщо таку ставку не можна легко визначити, то орендар застосовує *ставку додаткових запозичень орендаря*.
- 27 На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку орендного зобов'язання, складаються з вказаних далі платежів за право використання базового активу протягом строку оренди, які не були сплачені на дату початку оренди:
- а) *фіксовані платежі* (в тому числі по суті фіксовані платежі, як описано в пункті Б42), за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають отриманню.
 - б) *зміні орендні платежі*, які залежать від індексу чи ставки, первісно оцінені з використанням такого індексу чи ставки на дату початку оренди (як описано в пункті 28);
 - в) сум, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за *гарантіями ліквідаційної вартості*;
 - г) ціну виконання можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається такою можливістю (оцінену з урахуванням чинників, описаних у пунктах Б37–Б40); та
 - г) платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо строк оренди відображає реалізацію орендарем можливості припинення оренди.
- 28 Змінні орендні платежі, що залежать від індексу або ставки, описаних у пункті 27б), включають, наприклад, платежі, пов'язані з індексом споживчих цін, платежі, пов'язані з еталонною ставкою відсотка (такою як LIBOR), або платежами, які змінюються зі змінами ринкових орендних ставок.

Подальша оцінка

Подальша оцінка активу з права користування

- 29 Після дати початку оренди орендар оцінює актив з права користування, застосовуючи модель собівартості, окрім випадків, коли він застосовує будь-яку з моделей оцінки, описаних в пунктах 34 та 35.

Модель собівартості

- 30 Щоб застосувати модель собівартості, орендар оцінює актив з права користування за собівартістю
- а) з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків внаслідок зменшення корисності; та
 - б) з коригуванням на будь-яку переоцінку орендного зобов'язання, зазначеним в пункті 36(в).
- 31 Орендар, нараховуючи амортизацію активу з права користування, повинен застосувати вимоги щодо амортизації МСБО 16 *Основні засоби*, з урахуванням вимоги пункту 32.

- 32 Якщо оренда передає право власності на базовий актив орендарю наприкінці строку оренди або якщо собівартість активу з права користування відображає той факт, що орендар скористається можливістю його придбати, то орендар має амортизувати актив з права користування від дати початку оренди і до кінця *строку корисного використання* базового активу. В інших випадках орендар має амортизувати актив з права користування з дати початку оренди до більш ранньої з двох таких дат: кінець *строку корисного використання* активу з права користування та кінець строку оренди.
- 33 Щоб визначити, чи зменшилась корисність активу з права користування, та для обліку будь-яких збитків унаслідок зменшення корисності, орендар застосовує МСБО 36 *Зменшення корисності активів*.

Інші моделі оцінки

- 34 Якщо орендар застосовує щодо своєї інвестиційної нерухомості модель справедливої вартості, описану в МСБО 40 *Інвестиційна нерухомість* то він також застосовує цю модель справедливої вартості до активів з права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості, описану в МСБО 40.
- 35 Якщо активи з права користування пов'язані з класом основних засобів, до яких орендар застосовує модель переоцінки, описану в МСБО 16, то орендар може вибрати можливість застосовувати таку модель переоцінки до всіх активів з права користування, які пов'язані з таким класом основних засобів.

Подальша оцінка орендного зобов'язання

- 36 Після дати початку оренди орендар оцінює орендне зобов'язання,
- а) збільшуючи балансову вартість з метою відобразити процент за орендним зобов'язанням;
 - б) зменшуючи балансову вартість з метою відобразити здійснені орендні платежі; та
 - в) переоцінюючи балансову вартість з метою відобразити будь-які переоцінки або модифікації оренди, вказані в пункті 39–46, або з метою відобразити переглянуті по суті фіксовані орендні платежі (див. пункт Б42).
- 37 Процентом за орендним зобов'язанням у кожному періоді протягом строку оренди є сума, яка продукує постійну періодичну ставку відсотка за відповідним залишком орендного зобов'язання. Періодична ставка відсотка це ставка дисконту, описана в пункті 26, або, якщо це може бути застосовано, – переглянута ставка дисконту, описана в пункті 41, пункті 43 або пункті 45в).
- 38 Після дати початку оренди орендар визнає у прибутку або збитку – окрім випадків, коли ці витрати включаються в балансову вартість іншого активу, застосовуючи інші відповідні стандарти, – такі обидві складові:
- а) проценти за орендним зобов'язанням; та
 - б) змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання у тому періоді, у якому сталася подія чи умови, які спричинили здійснення таких платежів.

Переоцінка орендного зобов'язання

- 39 Після дати початку оренди орендар, щоб переоцінити орендне зобов'язання з метою відображення змін орендних платежів, застосовує пункти 40–43. Орендар визнає суму переоцінки орендного зобов'язання як коригування активу з права користування. Однак якщо балансова вартість активу з права користування зменшилася до нуля і відбувається подальше зменшення оцінки орендного зобов'язання, то орендар визнає будь-яку решту суми переоцінки у прибутку або збитку.
- 40 Орендар переоцінює орендне зобов'язання, дисконтуючи переглянуті орендні платежі з використанням переглянутої ставки дисконту, якщо виконується будь-яка з таких двох умов:
- а) змінився строк оренди, як описано у пунктах 20–21. Орендар визначає переглянуті орендні платежі на основі переглянутого строку оренди; або
 - б) змінилася оцінка можливості придбання базового активу оцінена з урахуванням подій та обставин, як описано у пунктах 20–21, у контексті можливості придбання. Орендар має

визначити переглянуті орендні платежі з метою відобразити зміну сум, що мають бути сплачені у разі використання можливості придбання.

- 41 Застосовуючи пункт 40, орендар визначає переглянуту ставку дисконту як припустиму ставку відсотка в оренді на решту строку оренди, якщо таку ставку можна легко визначити, або як ставку додаткових запозичень орендаря на дату переоцінки, якщо припустиму ставку відсотка в оренді не можна легко визначити.
- 42 Орендар переоцінює орендне зобов'язання шляхом дисконтування переглянутих орендних платежів, якщо або
- а) змінилися суми, що, як очікується, будуть сплачені за гарантією ліквідаційної вартості. Орендар визначає переглянуті орендні платежі з метою відобразити зміну сум, що, як очікується, будуть сплачені за гарантією ліквідаційної вартості;
 - або
 - б) змінилися майбутні орендні платежі внаслідок зміни індексу або ставки, які були використані для визначення таких платежів; в тому числі, наприклад, зміна з метою відобразити зміни ринкових орендних ставок після перегляду ринкових орендних умов. Орендар переоцінює орендне зобов'язання з метою відобразити ці переглянуті орендні платежі лише тоді, коли змінилися грошові потоки (тобто, коли починає діяти коригування орендних платежів). Орендар має визначити переглянуті орендні платежі для решти строку оренди на основі переглянутих договірних платежів.
- 43 Застосовуючи пункт 42, орендар має використовувати незмінену ставку дисконту, окрім випадку, коли зміна орендних платежів сталася внаслідок зміни плаваючих ставок відсотка. У таких випадках орендар має застосовувати переглянуту ставку дисконту, яка відображає зміни ставки відсотка.

Модифікації оренди

- 44 Орендар обліковує модифікацію оренди як окрему оренду, якщо виконуються обидві такі умови:
- а) модифікація розширює сферу дії оренди, додаючи право на використання одного або більшої кількості базових активів; та
 - б) компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з окремо взятою ціною розширення сфери дії оренди, та відповідними коригуваннями такої окремо взятої ціни з метою відображення обставин конкретного договору.
- 45 Стосовно модифікації оренди, яка не обліковується як окрема оренда, на дату набрання чинності модифікацією оренди орендар
- а) розподіляє компенсацію, зазначену у модифікованому договорі, застосовуючи пункти 13–16;
 - б) визначає строк оренди модифікованої оренди, застосовуючи пункти 18–19; та
 - в) переоцінює орендне зобов'язання шляхом дисконтування переглянутих орендних платежів за допомогою переглянутої ставки дисконту. Переглянута ставка дисконту визначається як припустима ставка відсотка в оренді, для решти строку оренди, якщо таку ставку легко визначити, або, як ставка додаткових запозичень орендаря на дату набрання чинності модифікацією оренди, якщо припустиму ставку відсотка в оренді, не можна легко визначити.
- 46 Стосовно модифікації оренди, яка не обліковується як окрема оренда, орендар обліковує переоцінку орендного зобов'язання шляхом:
- а) зменшення балансової вартості активу з права користування для відображення часткового або повного припинення оренди для модифікацій оренди, які зменшують сферу дії оренди. Орендар визнає у прибутку або збитку будь-який прибуток або збиток, пов'язаний з частковим або повним припиненням такої оренди.
 - б) здійснення відповідного коригування активу з права користування для всіх інших модифікацій оренди.
- 46А Орендар може застосувати практичний прийом у формі рішення не проводити оцінку того, чи є поступка з оренди, що відповідає умовам, наведеним у пункті 46Б, модифікацією оренди. Орендар, що приймає таке рішення, обліковує будь-яку зміну орендних платежів, зумовлену поступкою з оренди, в той самий спосіб, у який він обліковував би зміну із застосуванням цього Стандарту, якби зазначена зміна не являла собою модифікації оренди.

- 46Б Практичний прийом, описаний у пункті 46А, застосовується лише до поступок з оренди, що мають місце як безпосередній наслідок пандемії «covid-19», і лише в разі дотримання всіх наведених далі умов:
- а) зміни орендних платежів призводять до перегляду компенсації за оренду, що в основному є такою самою, що й компенсація за оренду безпосередньо напередодні зміни, або меншою за неї;
 - б) будь-яка зміна орендних платежів впливає лише на платежі, що первісно належали до сплати 30 червня 2021 року або раніше (наприклад, поступка з оренди відповідатиме цій умові, якщо вона зумовлює зменшення орендних платежів до 30 червня 2021 року або раніше та збільшує орендні платежі за період після 30 червня 2021 року); та
 - в) суттєвих змін в інших умовах оренди не відбувається.

Подання

- 47 Орендар або подає у звіті про фінансовий стан, або розкриває у примітках
- а) активи з права користування окремо від інших активів. Якщо орендар не подає активи з права користування окремо у звіті про фінансовий стан, то він
 - (i) включає активи з права користування у той самий рядок, у якому відповідні базові активи подавалися б, якби вони були власністю орендаря; та
 - (ii) розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі активи з права користування.
 - б) орендне зобов'язання окремо від інших зобов'язань. Якщо орендар не подає орендне зобов'язання окремо у звіті про фінансовий стан, то він розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі зобов'язання.
- 48 Вимоги пункту 47(а) не застосовуються до активів з права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості та відображаються в звіті про фінансовий стан як інвестиційна нерухомість.
- 49 У звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід орендар має подати процентні витрати за зобов'язанням з оренди окремо від амортизаційних відрахувань за актив з права користування. Процентні витрати за орендним зобов'язанням – це компонент фінансових витрат, які пункт 82б) МСБО 1 *Подання фінансової звітності* вимагає подавати окремо у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.
- 50 У звіті про рух грошових коштів орендар відносить:
- а) грошові платежі в рахунок основної частки орендного зобов'язання – до фінансової діяльності;
 - б) грошові платежі в рахунок процентної частки за орендним зобов'язанням – застосовуючи вимоги МСБО 7 *Звіт про рух грошових коштів* щодо сплачених процентів; та
 - в) короткострокові орендні платежі, платежі з оренди малоцінних активів та змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання, – до операційної діяльності.

Розкриття інформації

- 51 Мета розкриття інформації полягає у тому, щоб інформація, розкрита орендарями у примітках, разом з інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки орендаря. В пунктах 52–60 викладені вимоги щодо того, як досягти цієї мети.
- 52 Орендар розкриває інформацію про свою оренду, у якій він є орендарем, в одній примітці або окремому розділі своєї фінансової звітності. Однак орендареві не потрібно дублювати інформацію, яка вже подана деінде у фінансовій звітності, за умови, що така інформація включена шляхом посиланням в цю одну примітку чи окремий розділ, присвячений оренді.
- 53 Орендар розкриває інформацію про такі суми за звітний період:
- а) амортизаційні відрахування щодо активів з права користування за класом базового активу;

- б) процентні витрати за зобов'язаннями з оренди;
 - в) витрати, пов'язані з короткостроковою орендою, які обліковуються із застосуванням пункту 6. У ці витрати не потрібно включати у витрати, пов'язані з орендою зі строком оренди один місяць або менше;
 - г) витрати, пов'язані з орендою малоцінних активів, що обліковуються із застосуванням пункту 6. Ці витрати не включають в витрати, пов'язані з короткостроковою орендою малоцінних активів, включені у пункт 53(в);
 - г) витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов'язань з оренди;
 - д) дохід від суборенди активів з права користування;
 - е) загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду;
 - є) надходження активів з права користування;
 - ж) прибутки або збитки, що виникають внаслідок операцій з продажу та зворотної оренди; та
 - з) балансову вартість активів з права користування на кінець звітного періоду за класом базового активу.
- 54 Орендар розкриває інформацію, перелічену в пункті 53, у табличній формі, окрім випадків, коли інший формат є доречнішим. Розкриті суми повинні включати витрати, які орендар включив у балансову вартість іншого активу протягом звітного періоду.
- 55 Орендар розкриває величину своїх зобов'язань з оренди за короткостроковою орендою, що обліковується із застосуванням пункту 6, якщо портфель короткострокової оренди, щодо якої він узяв зобов'язання, на кінець звітного періоду, відрізняється від портфеля короткострокової оренди, з якою пов'язані витрати на короткострокову оренду, розкриті із застосуванням пункту 53в).
- 56 Якщо активи з права користування відповідають визначенню інвестиційної нерухомості, то орендар застосовує вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 40. У такому випадку від орендаря не вимагається розкривати інформацію, якої вимагає пункт 53а), д) є) або з) для таких активів з права користування.
- 57 Якщо орендар оцінює активи з права користування за переоціненими сумами, застосовуючи МСБО 16, то щодо цих активів з права користування він розкриває інформацію, якої вимагає пункт 77 МСБО 16.
- 58 Орендар розкриває аналіз строків погашення зобов'язань з оренди, застосовуючи пункти 39 та Б11 МСФЗ 7 *Фінансові інструменти: розкриття інформації*, окремо від аналізу строків погашення інших фінансових інструментів.
- 59 Окрім інформації, розкриття якої вимагають пункти 53–58, орендар розкриває додаткову кількісну і якісну інформацію про свою орендну діяльність, необхідну для досягнення мети розкриття інформації, викладеної в пункті 51 (як описано в пункті Б48). Ця додаткова інформація включає, зокрема, інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити:
- а) природу орендної діяльності орендаря;
 - б) майбутній відтік грошових коштів, які потенційно можуть виникнути і які не відображені в оцінці орендних зобов'язань. Це включає ризик, що виникає внаслідок
 - (i) змінних орендних платежів (які описані в пункті Б49);
 - (ii) можливостей припинення оренди та можливостей продовження оренди (які описані в пункті Б50);
 - (iii) гарантій ліквідаційної вартості (які описані в пункті Б51); та
 - (iv) оренди, яка ще не розпочалася, але щодо якої орендар взяв на себе зобов'язання.
 - в) обмеження або умови, накладені орендою; та
 - г) операції з продажу та зворотної оренди (які описані в пункті Б52).
- 60 Орендар, який обліковує короткострокову оренду або оренду малоцінних активів, застосовуючи пункт 6, розкриває цей факт.
- 60А Якщо орендар застосовує практичний прийом, описаний у пункті 46А, орендар розкриває таку інформацію:
- а) що він застосував практичний прийом до всіх поступок з оренди, які відповідають умовам пункту 46Б, або, якщо його застосовано не до всіх таких поступок з оренди, то інформацію про

характер договорів, до яких він застосував практичний прийом (див. пункт 2); та

- б) суму, визнану в прибутку або збитку за звітний період із відображенням змін орендних платежів, зумовлених поступками з оренди, до яких орендар застосував практичний прийом, описаний у пункті 46А.

Орендодавець

Класифікація оренди (пункти Б53–Б58)

- 61 Орендодавець класифікує кожну зі своїх оренд або як *операційну оренду*, або як *фінансову оренду*.
- 62 Оренда класифікується як *фінансова оренда*, якщо вона передає в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на базовий актив. Оренда класифікується як *операційна оренда*, якщо вона не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив.
- 63 Чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми договору. Далі наведено приклади ситуацій, які, кожний окремо або у комбінації, як правило, ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:
- а) оренда передає орендареві право власності на базовий актив, наприкінці строку оренди;
 - б) орендар має можливість придбати базовий актив за ціною, що, як очікується, буде достатньо нижчою за *справедливу вартість* на дату, коли можливість може бути реалізовано, щоб існувала обґрунтована впевненість на *дату початку дії оренди* в тому, що можливість буде реалізовано;
 - в) строк оренди становить більшу частину *строку економічної експлуатації* базового активу навіть якщо право власності не передається;
 - г) на дату початку дії оренди теперішня вартість орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості базового активу та
 - г) базовий актив має такий спеціалізований характер, що тільки орендар може використовувати його, не здійснюючи значних модифікацій.
- 64 Ознаки ситуацій, які окремо або в комбінації також ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:
- а) якщо орендар може анулювати договір 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 знижки орендної плати, яка дорівнює більшості надходжень від продажу наприкінці оренди); та
 - в) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу від ринкової орендної плати.
- 65 Приклади та ознаки в пунктах 63–64 не завжди є вирішальними. Якщо, виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всіх ризиків та вигід щодо права власності на базовий актив то оренду класифікують як операційну оренду. Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на базовий актив передається наприкінці оренди за змінну плату, що дорівнює його справедливій вартості на той час, або якщо є змінні орендні платежі, внаслідок чого орендодавець в основному не передає всіх ризиків та вигід.
- 66 Класифікацію оренди здійснюють на дату початку дії оренди; повторна оцінка здійснюється лише у разі модифікації оренди. Зміни оцінок (наприклад, зміни оцінок строку економічного експлуатації або ліквідаційної вартості базового активу) або зміни обставин (наприклад, невиконання зобов'язань орендарем) не ведуть до нової класифікації оренди з метою обліку.

Фінансова оренда

Визнання та оцінка

- 67 На дату початку оренди орендодавець визнає активи, утримувані за фінансовою орендою, у своєму звіті про фінансовий стан та подає їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює *чистій інвестиції в оренду*.

Первісне визнання

- 68 Щоб оцінити чисту інвестицію в оренду, орендодавець застосовує припустиму ставку відсотка в оренді. У випадку суборенди, якщо припустиму ставку відсотка в суборенді, неможливо визначити, то для оцінки чистої інвестиції в суборенду проміжний орендодавець може скористатися ставкою дисконту для головної оренди (скоригованої з урахуванням будь-яких первісних непрямих витрат, пов'язаних з суборендою).
- 69 Первісні прямі витрати, окрім тих, які понесені орендодавцем - виробником або орендодавцем-дилером включаються до первісної оцінки чистої інвестиції та зменшують суму доходу, визнаного за строк оренди. Припустима ставка відсотка в оренді, визначається таким чином, що первісні прямі витрати включаються автоматично у чисту інвестицію в оренду; їх не потрібно додавати окремо.

Первісна оцінка орендних платежів, включених в чисту інвестицію в оренду

- 70 На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку чистої інвестиції в оренду, включають перелічені далі платежі за право використання базовим активом протягом строку оренди, не отримані на дату початку оренди:
- а) фіксовані платежі (в тому числі по суті фіксовані платежі, як описано в пункті Б42), за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають сплаті;
 - б) змінні орендні платежі, що залежать від індексу або ставки, первісно оцінені з використанням такого індексу або ставки на дату початку оренди;
 - в) будь-які гарантії ліквідаційної вартості, надані орендодавцеві орендарем, стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору погасити зобов'язання за гарантією;
 - г) ціну реалізації можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість (оцінену з урахуванням чинників, описаних у пункті Б37); та
 - г) платежі в рахунок штрафів за припинення терміну дії оренди, якщо умови оренди передбачають реалізацію можливості припинення оренди орендарем.

Орендодавці - виробники або орендодавці - дилери

- 71 На дату початку оренди орендодавець - виробник або орендодавець - дилер щодо кожної своєї фінансової оренди визнає таку інформацію:
- а) дохід, який є справедливою вартістю базового активу або якщо вона менша, – теперішньою вартістю орендних платежів, що нараховуються орендодавцю, дисконтованою за ринковою ставкою відсотка;
 - б) собівартість продажу, яка є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) базового активу мінус теперішня вартість *негарантованої ліквідаційної вартості*; та
 - в) прибуток або збиток від продажу (який є різницею між доходом та собівартістю продажу) відповідно до його політики безпосередніх продажів, до яких застосовується МСФЗ 15. Орендодавець - виробник або орендодавець - дилер визнає прибуток або збиток від продажу за фінансовою орендою на дату початку оренди, незалежно від того, чи передає орендодавець базовий актив, як описано в МСФЗ 15.
- 72 Виробники або дилери часто пропонують клієнтам вибір: або придбати актив або орендувати його. Фінансова оренда активу орендодавцем - виробником або орендодавцем -дилером призводить до прибутку або збитку, еквівалентному прибутку або збитку внаслідок безпосереднього продажу

базового активу за звичайними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торговельні знижки.

- 73 Орендодавці - виробники або орендодавці - дилери іноді для залучення клієнтів призначають штучно занижені ставки відсотка. Застосування таких ставок відсотка призвело б до визнання орендодавцем надмірної частки загального прибутку від операції на дату початку оренди. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, то орендодавець- виробник або орендодавець - дилер обмежує прибуток від продажу таким, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка.
- 74 Орендодавець - виробник або орендодавець - дилер визнає витрати, понесені у зв'язку з отриманням фінансової оренди, на дату початку оренди, оскільки вони пов'язані переважно з отриманням прибутку від продажу виробником чи дилером. Витрати, понесені орендодавцем- виробником або орендодавцем- дилером у зв'язку з укладанням фінансової оренди, виключаються з визначення первісних прямих витрат і, отже, виключаються з чистої інвестиції в оренду.

Подальша оцінка

- 75 **Орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі моделі, яка відображає сталу періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду.**
- 76 Метою орендодавця є розподіл фінансового доходу протягом строку оренди на систематичній та раціональній основі. Для зменшення і основної суми боргу, і *незаробленого фінансового доходу* орендодавець віднімає орендні платежі, які відносяться до облікового періоду, від *валових інвестицій в оренду*.
- 77 До чистої інвестиції в оренду орендодавець застосовує вимоги щодо припинення визнання та зменшення корисності, викладені в МСФЗ 9. Орендодавець регулярно переглядає суми розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, використані при обчисленні валових інвестицій в оренду. Якщо відбулося зменшення розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, то орендодавець переглядає розподіл доходу протягом строку оренди та негайно визнає будь-яке зменшення вже нарахованих сум.
- 78 Орендодавець, який класифікує актив у фінансовій оренді як утримуваний для продажу (або включає його до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу), застосовуючи МСФЗ 5 *Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*, обліковує такий актив відповідно до зазначеного стандарту.

Модифікації оренди

- 79 Орендодавець обліковує модифікацію фінансової оренди як окрему оренду, якщо виконуються обидві такі умови:
- а) модифікація розширює сферу дії оренди, додаючи право на використання одного або більше базових активів; та
 - б) компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з окремо взятою ціною розширення сфери дії оренди, та відповідними коригуваннями такої окремо взятої ціни з метою відобразити обставини конкретного договору.
- 80 Стосовно модифікації фінансової оренди, яка не обліковується як окрема оренда, орендодавець обліковує модифікацію таким чином:
- а) якщо б ця оренда була класифікована як операційна оренда якби ця модифікація була чинною на дату початку дії оренди, орендодавець:
 - (і) обліковує модифікацію оренди як нову оренду з дати набрання модифікацією чинності; та
 - (іі) оцінює балансову вартість базового активу, як чисту інвестицію в оренду безпосередньо перед датою набрання чинності модифікацією.
 - б) в усіх інших випадках орендодавець застосовує вимоги МСФЗ 9.

Операційна оренда

Визнання та оцінка

- 81 **Орендодавець визнає орендні платежі від операційної оренди як дохід на прямолінійній основі чи будь-якій іншій систематичній основі. Орендодавець застосовує іншу систематичну основу, якщо така основа дозволяє краще відображати модель, завдяки якій вигода, отримана від використання базового активу зменшується.**
- 82 Орендодавець визнає витрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, як витрати.
- 83 Орендодавець додає первісні прямі витрати, понесені при укладанні договору про операційну оренду, до балансової вартості базового активу та визнає їх, як витрати протягом строку оренди на такій самій основі, як дохід від оренди.
- 84 Політика нарахування амортизації на базові активи, що амортизуються, є предметом операційної оренди, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо амортизації подібних активів. Орендодавець обчислює амортизацію відповідно до МСБО 16 та МСБО 38.
- 85 Щоб визначити, чи зменшилася корисність базового активу в операційній оренді та обліковувати виявлений збиток внаслідок зменшення корисності, орендодавець застосовує МСБО 36.
- 86 Орендодавець - виробник або орендодавець -дилер не визнають ніякого прибутку від продажу активу під час укладання договору про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу

Модифікації оренди

- 87 Орендодавець обліковує модифікацію операційної оренди як нову оренду з дати набрання чинності модифікацією, враховуючи будь-які платежі в рахунок попередньої оплати чи нараховані орендні платежі, пов'язані з первинною орендою як частину орендних платежів за новою орендою.

Подання

- 88 Орендодавець подає базові активи надані в операційну оренду, у своєму звіті про фінансовий стан відповідно до природи базового активу.

Розкриття інформації

- 89 **Мета розкриття інформації полягає у тому, щоб інформація, розкрита орендодавцями у примітках, разом з інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки орендодавця. В пунктах 90–97 викладені вимоги щодо того, як досягти цієї мети.**
- 90 Орендодавець розкриває такі суми за звітний період:
- а) для фінансової оренди:
 - (i) прибуток або збиток від продажу;
 - (ii) фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду; та
 - (iii) дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду.
 - б) для операційної оренди – дохід від оренди, окремо розкриваючи дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, які не залежать від індексу або ставки.
- 91 Орендодавець розкриває інформацію, перелічену в пункті 90, у табличній формі, окрім випадків, коли інший формат є доречнішим.
- 92 Орендодавець розкриває додаткову кількісну і якісну інформацію про свою орендну діяльність, необхідну для досягнення мети розкриття інформації, викладеної в пункті 89. Ця додаткова інформація включає, зокрема інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити

- а) природу орендної діяльності орендодавця; та
- б) орендодавець здійснює управління ризиком, пов'язаним з будь-якими правами, збережених ним в базових активах. Зокрема, орендодавець розкриває свою стратегію управління ризиками збережених ним прав на базові активи, у тому числі будь-які засоби, завдяки яким орендодавець зменшує цей ризик. До таких засобів можуть належати, наприклад, угоди про зворотне придбання, гарантії ліквідаційної вартості або змінні орендні платежі, що використовуються у випадку перевищення визначених обмежень.

Фінансова оренда

- 93 Орендодавець надає якісне та кількісне пояснення значних змін балансової вартості чистої інвестиції у фінансову оренду.
- 94 Орендодавець розкриває аналіз строків погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися. Орендодавець зіставляє недисконтовані орендні платежі з інвестицією в оренду. Зіставлення має виявити незароблений фінансовий дохід, пов'язаний з дебіторською заборгованістю за орендними платежами, та будь-яку дисконтовану негарантовану ліквідаційну вартість.

Операційна оренда

- 95 До об'єктів основних засобів, які є предметом операційної оренди, орендодавець застосовує вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16. Застосовуючи вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16, орендодавець відокремлює в кожному класі основних засобів активи, що надаються в операційну оренду, та активи, що не надаються в операційну оренду. Відповідно, орендодавець розкриває інформацію, відповідно до МСБО 16, для активів, як надаються в операційну оренду (за класом базового активу), окремо від активів, які орендодавець утримує та використовує.
- 96 До активів, що надаються в операційну оренду, орендодавець застосовує вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 36, МСБО 38, МСБО 40 та МСБО 41,
- 97 Орендодавець розкриває аналіз орендних платежів за строками, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися.

Операції з продажу і зворотної оренди

- 98 Якщо суб'єкт господарювання (орендар-продавець) передає актив іншому суб'єктові господарювання (орендодавцеві-покупцеві) і знову бере орендує цей актив у покупця-орендодавця, то обидва – і орендар-продавець, і орендодавець-покупець – обліковують договір про передачу активу та оренду, застосовуючи пункти 99–103.

Оцінка того, чи є передача активу продажем

- 99 Щоб визначити, чи обліковувати передачу активу, як продаж такого активу суб'єкт господарювання застосовує вимоги для визначення чи задовольняється зобов'язання щодо виконання, викладені в МСФЗ 15.

Передача активу є продажем

- 100 Якщо передача активу орендарем-продавцем задовольняє вимоги МСФЗ 15 для того, щоб обліковувати її як продаж активу:
 - а) орендар-продавець оцінює актив з права користування, що виникає внаслідок подальшої оренди, пропорційно попередній балансовій вартості активу, яка стосується права користування, збереженого орендарем-продавцем. Відповідно, орендар-продавець визнає лише ту суму будь-якого прибутку або збитку, яка пов'язана з правами, переданими орендодавцеві-покупцеві.

- б) орендодавець-покупець обліковує придбання активу, застосовуючи відповідні стандарти, а щодо оренди – застосовуючи вимоги до орендодавця до обліку, викладені у цьому стандарті.
- 101 Якщо справедлива вартість компенсації за проданий актив не дорівнює справедливій вартості цього активу, або якщо платежі за оренду здійснені не за ринковими ставками, то суб'єкт господарювання, щоб сформувати оцінку від продажу, за справедливою вартістю здійснює такі коригування:
- а) будь-які суми надходжень недоотримані порівняно з ринковими умовами, обліковують як попередня оплата орендних платежів; та
- б) будь-які суми надходжень надлишково отримані обліковують, обліковують як додаткове фінансування, надане орендодавцем-покупцем орендареві-продавцеві.
- 102 Суб'єкт господарювання складає оцінку будь-якого потенційного коригування, якого вимагає пункт 101, на основі тієї з указаних далі величин, яку легше визначити:
- а) різниця між справедливою вартістю компенсації за продаж та справедливою вартістю активу; та
- б) різниця між теперішньою вартістю платежів за оренду відповідно до договору та теперішньою вартістю платежів за оренду за ринковими ставками.

Передача активу не є продажем

- 103 Якщо передача активу орендарем-продавцем не задовольняє вимоги МСФЗ 15 для того, щоб обліковувати її як продаж активу:
- а) орендар-продавець продовжує визнавати переданий актив та визнає фінансове зобов'язання, що дорівнює переданим коштам. Таке фінансове зобов'язання слід обліковувати, застосовуючи МСФЗ 9;
- б) орендодавець-покупець не визнає переданий актив та визнає фінансовий актив, що дорівнює переданим коштам. Такий фінансовий актив слід обліковувати, застосовуючи МСФЗ 9.

Тимчасові винятки, що виникають від реформи еталонної ставки відсотка

104. Орендар застосовує пункти 105-106 до всіх модифікацій оренди, що змінюють базу визначення майбутніх орендних платежів, внаслідок реформи еталонної ставки відсотка (див. пункти 5.4.6 та 5.4.8 МСФЗ 9). Ці пункти застосовуються лише для таких модифікацій оренди. Для цих цілей, термін «реформа еталонної ставки відсотка» стосується загальноринкової реформи еталонної ставки відсотка, як описано у пункті 6.8.2 МСФЗ 9.
105. Як практичний прийом орендар застосовує пункт 42 для обліку модифікацій оренди, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка. Такий практичний прийом застосовується лише для таких модифікацій. Для цих цілей модифікаціями оренди, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, є модифікації лише за умови дотримання обох наступних вимог:
- (а) модифікація необхідна як прямий наслідок реформи еталонної ставки відсотка; та
- (б) нова база для визначення орендних платежів економічно еквівалентна попередній базі (тобто базі, яка безпосередньо передувє цій модифікації).
106. Проте, якщо модифікації оренди робляться додатково до модифікацій оренди, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, орендар застосовує вимоги цього стандарту для обліку всіх модифікацій оренди зроблених одночасно, включаючи ті, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка.

Додаток А

Визначені терміни

Цей додаток є невід'ємною частиною стандарту.

дата початку оренди (дата початку) (commencement date of the lease (commencement date))	Дата, коли орендодавець надає базовий актив , для використання орендарем .
строк економічної - експлуатації (economic life)	Це або період, протягом якого, як очікується, актив може бути економічно корисним одному або декільком користувачам, або кількість продукції чи подібних одиниць, що, як очікується, будуть отримані від активу одним або декількома користувачами.
дата набрання чинності модифікацією (effective date of the modification)	Дата, станом на яку обидві сторони погодилися на модифікацію оренди .
справедлива вартість (fair value)	Для цілей застосування вимог до орендодавця щодо обліку, викладених у цьому стандарті, – сума, за яку може бути обміняний актив або погашене зобов'язання між обізнаними, зацікавленими сторонами, які здійснюють операцію на добровільній основі.
фінансова оренда (finance lease)	Оренда, яка передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив .
фіксовані платежі (fixed payments)	Платежі, здійснювані орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди, за винятком змінних орендних платежів .
Валова інвестиція в оренду (gross investment in the lease)	Сума: а) орендних платежів , які мають бути отримані орендодавцем за фінансовою орендою ; та б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості , нарахованої орендодавцю.
дата початку дії оренди inception date of the lease (inception date)	Більш рання з двох дат: дати угоди про оренду та дати зобов'язання, коли сторони дійшли згоди щодо основних умов оренди.
первісні прямі витрати (initial direct costs)	Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням оренди , які не були б понесені, якби такої оренди не було б укладено, за винятком таких витрат, понесених орендодавцем - виробником - або орендодавцем-дилером у зв'язку з фінансовою орендою .
припустима ставка відсотка в оренді (interest rate implicit in the lease)	Ставка відсотка, завдяки якій теперішня вартість (а) орендних платежів та (б) негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює сумі (і) справедливої вартості базового активу та (ii) будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.
оренда (lease)	Договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію.
стимули до оренди (lease incentives)	Платежі, здійснені орендодавцем на користь орендаря , пов'язані з орендою , або відшкодування чи взяття на себе орендодавцем витрат орендаря.
модифікація оренди (lease modification)	Зміна обсягу оренди або компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди (наприклад, додаткове включення або припинення права на використання одного або більше базових активів або подовження чи скорочення строку оренди за договором).

**орендні платежі
(lease payments)**

Платежі, здійснювані **орендарем** на користь **орендодавця**, пов'язані з правом користування базового **активу** протягом **строку оренди**, які складаються з:

- а) **фіксованих платежів** (в тому числі по суті фіксовані платежі), за вирахуванням будь-яких **стимулів до оренди**;
- б) **змінних орендних платежів**, що залежать від певного індексу чи ставки;
- в) ціна реалізації можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує цю можливість; та
- г) платежі в рахунок штрафів за припинення **оренди**, якщо строк оренди передбачає реалізацію орендарем можливості припинити оренду.

Для орендаря орендні платежі також включають суми, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за **гарантіями ліквідаційної вартості**. Орендні платежі не включають платежі, віднесені на компоненти що не пов'язані з орендою цього договору, окрім випадків, коли орендар обирає можливість поєднати компоненти, що не пов'язані з орендою з орендними компонентами та обліковувати їх як єдиний орендний компонент.

Для орендодавця орендні платежі також включають будь-які гарантії ліквідаційної вартості, надані орендодавцю орендарем, стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору виконувати зобов'язання за гарантією. Орендні платежі не включають платежі, віднесені на компоненти, що не пов'язані з орендою.

**строк оренди
(lease term)**

Невідомий період, протягом якого **орендар** має право використовувати **базовий актив**, а також обидва такі строки:

- а) періоди, які охоплює можливість продовження **оренди**, якщо орендар є обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; та
- б) періоди, які охоплює можливість припинити оренду, якщо орендар обґрунтовано упевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.

**орендар
(lessee)**

Суб'єкт господарювання, який отримав право використовувати **базовий актив** на певний період часу в обмін на компенсацію.

**ставка додаткових
запозичень орендаря
(lessee's incremental
borrowing rate)**

Ставка відсотка, яку **орендар** сплатив би, щоб позичити на подібний строк та з подібним забезпеченням коштів, які необхідні для того, щоб отримати актив, за вартістю подібний до **активу з права користування** за подібних економічних умов.

**орендодавець
(lessor)**

Суб'єкт господарювання, який надає право на використання **базового активу** на певний період часу в обмін на компенсацію.

**чиста інвестиція в
оренду
(net investment in the
lease)**

Валова інвестиція в оренду, дисконтована за припустимою **ставкою відсотка в оренді**.

**операційна оренда
(operating lease)**

Оренда, яка не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на **базовий актив**.

**можливі орендні платежі
(optional lease payments)**

Платежі, які будуть здійснені **орендарем** на користь **орендодавця** за право використовувати **базовий актив** протягом періодів, які охоплює можливість продовжити або припинити **оренду**, які не включені в **строк оренди**.

**період використання
(period of use)**

Загальний період часу, протягом якого актив використовується для виконання договору з клієнтом (включаючи будь-які не послідовні періоди часу).

**гарантія ліквідаційної
вартості
(residual value guarantee)**

Гарантія, надана **орендодавцеві** стороною, не пов'язаною з орендодавцем, щодо того, що вартість (або частина вартості) **базового-активу** на кінець **оренди** щонайменше дорівнюватиме вказаній сумі.

**актив з права
користування
(right-of-use asset)**

Актив, який представляє право **орендаря** використовувати **базовий актив** протягом **строку оренди**.

короткострокова оренда (short-term lease)	Оренда , яка на дату початку оренди має строк оренди 12 місяців або менше. Оренда, яка містить можливість придбання, не є короткостроковою орендою.
суборенда (sublease)	Операція, у якій базовий актив знову здається в подальшому в оренду орендарем («проміжним орендодавцем») третій стороні, а оренда («головна оренда») між головним орендодавцем та орендарем лишається в силі.
базовий актив (underlying asset)	Актив, який є предметом оренди , і право щодо використання якого передане орендодавцем орендарю .
незароблений фінансовий дохід (unearned finance income)	Різниця між а) валовою інвестицією в оренду; та б) чистою інвестицією в оренду.
негарантована ліквідаційна вартість (unguaranteed residual value)	Частка ліквідаційної вартості базового активу реалізація якої орендодавцем не гарантована або гарантована лише стороною, пов'язаною з орендодавцем.
змінні орендні платежі (variable lease payments)	Частка платежів, здійснених орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди , яка змінюється внаслідок зміни фактів або обставин, що відбуваються після дати початку оренди , окрім плину часу.

Терміни, визначені в інших стандартах та вжиті у цьому стандарті у тому самому значенні

договір (contract)	Договореність між двома або більшою кількістю сторін, яка породжує належні права та зобов'язання.
строк корисного використання (useful life)	Період, протягом якого актив, за очікуванням, може бути використовуваний суб'єктом господарювання; або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, що, за очікуванням, будуть отримані від даного активу суб'єктом господарювання.

Додаток Б

Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною стандарту. В цьому описано застосування пунктів 1–103 і він має таку саму силу, що й інші частини стандарту.

Портфельне застосування

- Б1 Цей стандарт визначає порядок обліку окремо взятої оренди. Однак, як практичний прийом, суб'єкт господарювання може застосовувати цей стандарт до портфеля оренд з подібними характеристиками, якщо суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує, що для фінансової звітності наслідки застосування цього стандарту до портфеля оренд суттєво не відрізнятимуться від його застосування до окремо взятих оренд, що входять до даного портфеля. Здійснюючи облік портфеля оренд за цим стандартом, суб'єкт господарювання має застосовувати оцінки та припущення, які відображають розмір та склад портфеля.

Комбінація договорів

- Б2 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання поєднує два або більше договорів, укладених у той самий або приблизно у той самий час з тим самим контрагентом (або пов'язаними сторонами контрагента), та обліковує ці договори як один договір, якщо виконується один або більше таких критеріїв:
- а) перемовини щодо цих договорів проводились як перемовини щодо пакету договорів із загальною комерційною метою, яку неможливо зрозуміти без урахування всіх договорів разом;
 - б) сума компенсації, яка має бути сплачена за одним договором, залежить від ціни або виконання іншого договору; або
 - в) права на використання базових активів, переданих в договорах, (або деякі права на використання базових активів, переданих в кожному з договорів) становлять єдиний орендний компонент, як описано в пункті Б32.

Звільнення від визнання: оренди, у яких базовий актив є малоцінним активом (пункти 5–8)

- Б3 За винятком зазначеного в пункті Б7, цей стандарт дозволяє орендареві застосовувати пункт 6 для обліку оренди, у якій базовий актив є малоцінним активом. Орендар оцінює вартість базового активу на основі вартості активу, коли він є новим, незалежно від віку активу, що орендується.
- Б4 Оцінка того, чи є базовий актив малоцінним, здійснюється на абсолютній основі. Оренда малоцінних активів відповідає критеріям для облікового підходу, викладеного в пункті 6, незалежно від того, чи є ця оренда суттєвою для орендаря. На оцінку не впливає розмір, природа або обставини орендаря. Тому очікується, що різні орендарі дійдуть однакових висновків щодо того, чи є конкретний базовий актив малоцінним.
- Б5 Базовий актив-може бути малоцінним лише якщо:
- а) орендар може отримати вигоду від використання самого базового активу або разом з іншими ресурсами, наявними у орендаря; та
 - б) базовий актив не є сильно залежним від інших активів або тісно взаємопов'язаним з ними.
- Б6 Оренда базового активу не відповідає критеріям оренди малоцінного активу, якщо природа активу є такою, що будучи новим, цей актив, як правило, не є малоцінним. Наприклад, оренда автомобілів не відповідає критеріям оренди малоцінних активів, тому що новий автомобіль, як правило, не є малоцінним.
- Б7 Якщо орендар здає актив у суборенду, або розраховує здати актив у суборенду, то головна оренда не відповідає критеріям оренди малоцінного активу.

- Б8 Прикладами малоцінних базових активів, можуть бути планшети та персональні комп'ютери, невеликі предмети меблів та телефони.

Ідентифікація оренди (пункти 9–11)

- Б9 Щоб оцінити, чи передає договір право контролю використання ідентифікованого активу (див. пункти Б13–Б20) на певний період часу, суб'єкт господарювання оцінює, чи має клієнт, протягом усього *періоду використання*, обидва такі права:
- а) право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання ідентифікованого активу (як описано в пунктах Б21–Б23); та
 - б) право керувати використанням ідентифікованого активу (як описано в пунктах Б24–Б30).
- Б10 Якщо клієнт має право контролювати використання ідентифікованого активу протягом лише частини строку дії договору, то договір містить оренду на таку частину строку дії договору.
- Б11 Договір щодо отримання товарів або послуг може бути укладеним спільною діяльністю або від імені спільної діяльності, як визначено в МСФЗ 11 *Спільна діяльність*. У такому випадку спільна діяльність вважається клієнтом у договорі. Тому, оцінюючи, чи містить договір оренду, суб'єкт господарювання оцінює, чи має спільна діяльність право контролювати використання ідентифікованого активу протягом усього періоду використання.
- Б12 Суб'єкт господарювання оцінює, чи містить договір оренду для кожного потенційно окремого компонента, що пов'язаний з орендою. Керівництво щодо окремих компонентів оренди викладені в пункті Б32.

Ідентифікований актив

- Б13 Актив, як правило, ідентифікується тим, що він явно вказаний в договорі. Однак актив може також ідентифікуватися тим, що він припустимо вказаний у момент, коли актив надається клієнтові для використання.

Суттєві права заміни

- Б14 Навіть якщо актив вказаний, клієнт не має права використовувати ідентифікований актив, якщо постачальник має суттєве право замінити актив протягом періоду використання. Право постачальника замінити актив є суттєвим, якщо існують обидві такі умови:
- а) постачальник практично спроможний замінити альтернативні активи протягом періоду використання (наприклад клієнт не може перешкодити постачальникові замінити актив, а постачальник має альтернативні активи для заміни або може у прийнятний строк знайти їх); та
 - б) постачальник отримує економічну вигоду від реалізації свого права замінити актив (тобто очікується, що економічні вигоди, пов'язані з заміною активу, перевищать витрати, пов'язані з заміною активу).
- Б15 Якщо постачальник має право або зобов'язання замінити актив лише у конкретну дату або при настанні визначеної події або після того, то право заміни постачальника не є суттєвим, оскільки постачальник не має практичної спроможності надати для заміни альтернативні активи протягом усього періоду використання.
- Б16 Здійснювана суб'єктом господарювання оцінка того, чи є право заміни постачальника суттєвим, базується на фактах і обставинах на початок дії договору і не має брати до уваги майбутні події, які на початку дії договору не вважаються імовірними протягом строку дії. Приклади майбутніх подій, які на початку дії договору не вважаються імовірними і, отже, мають бути виключені з оцінки:
- а) згода майбутнього клієнта сплачувати за використання активу за ставкою, вищою за ринкову;
 - б) запровадження нової технології, яка не є достатньо розвиненою станом на початок дії договору;
 - в) значна різниця між тим, як клієнт використовує актив або функціонуванням активу у клієнта та способом використання або функціонуванням активу, які передбачалися на початку дії договору; та

- г) значна різниця між ринковою ціною активу протягом періоду використання та ринковою ціною, яка передбачалася на початку дії договору.
- Б17 Якщо актив розташований у приміщеннях клієнта або деінде, то витрати, пов'язані з заміною, як правило, вищі, ніж тоді, коли актив розташований у приміщеннях постачальника, і, отже, більш імовірно, що вони перевищують вигоди, пов'язані з заміною активу.
- Б18 Право або зобов'язання постачальника замінити актив для ремонту або технічного обслуговування, якщо актив не функціонує належним чином, або якщо з'явилася можливість його технічної модернізації, не позбавляє клієнта права на використання ідентифікованого активу.
- Б19 Якщо клієнт не може з легкістю визначити, чи має постачальник суттєве право заміни, клієнт має виходити з того, що будь-яке право заміни не є суттєвим.

Частки активів

- Б20 Частка потужностей активу є ідентифікованим активом, якщо вона є фізично окресленою (наприклад, підлога будівлі). Потужність або інша частка активу, яка не є фізично окресленою (наприклад, частка потужностей оптоволоконного кабелю) не є ідентифікованим активом, окрім випадків, коли вона становить в основному всю потужність активу і, отже, надає клієнтові право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу.

Право отримувати економічні вигоди від використання

- Б21 Щоб контролювати використання ідентифікованого активу, клієнту необхідно мати право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу протягом усього періоду використання (наприклад, завдяки ексклюзивному праву на використання активу протягом усього такого періоду). Клієнт може отримувати економічні вигоди від використання активу прямо або опосередковано багатьма різними способами, такими як користування, утримування або надання активу в суборенду. Економічні вигоди від використання активу включають його основну продукцію та побічну продукцію (в тому числі потенційні грошові потоки, отримувані від такої побічної продукції), а також інші економічні вигоди від використання активу, які можуть бути отримані від торгової операції з третьою стороною.
- Б22 Оцінюючи право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу, суб'єкт господарювання бере до уваги лише економічні вигоди, які є наслідком використання активу у визначених межах права клієнта на використання активу (див. пункт Б30). Наприклад:
- а) якщо договір обмежує використання транспортного засобу лише однією конкретною територією протягом періоду використання, то суб'єкт господарювання бере до уваги лише економічні вигоди від використання цього транспортного засобу лише у межах такої території.
 - б) якщо договір встановлює, що клієнт може наїздити транспортним засобом лише конкретну кількість кілометрів (міль) протягом періоду використання, то суб'єкт господарювання бере до уваги економічні вигоди від використання транспортного засобу лише на дозволений кілометраж (мільяж).
- Б23 Якщо договір вимагає від клієнта сплатити постачальникові або іншій стороні ~~частину~~ частку грошових потоків, отриманих від використання активу, як компенсацію, то такі грошові потоки, сплачені як компенсація, слід вважати частиною економічних вигід, які клієнт отримує від використання активу. Наприклад, якщо від клієнта вимагається сплачувати постачальникові відсоток від продажу за використання торговельної площі як компенсацію за таке використання, то така вимога не позбавляє клієнта права отримувати в основному всі економічні вигоди від використання торговельною площею. Причина цього полягає у тому, що грошові потоки, що виникають внаслідок таких продажів, вважаються економічними вигодами, які отримує клієнт від використання торговельної площі, частку яких він потім сплачує постачальникові як компенсацію за право користуватися цією площею.

Право керувати використанням

- Б24 Клієнт має право керувати використанням ідентифікованого активу протягом усього періоду використання, лише якщо виконується одна з таких умов:
- а) клієнт має право керувати, як і з якою метою актив використовується протягом усього періоду використання (як описано в пунктах Б25–Б30); або

- б) значущі-рішення щодо того, як і з якою метою використовується актив, визначені наперед і
- (i) клієнт має право експлуатувати актив (або керувати іншим в експлуатації активу у дозволений ним спосіб) протягом усього періоду використання, причому постачальник не має права змінювати його експлуатаційні інструкції; або
 - (ii) клієнт спроектував актив (або конкретні аспекти активу) у такий спосіб, що наперед визначив, як і з якою метою актив використовуватиметься протягом усього періоду використання.

Як і з якою метою актив використовується

- Б25 Клієнт має право керувати, як і з якою метою актив використовується, якщо, у межах свого права користування, визначеного договором, він може змінювати, як і з якою метою актив використовується протягом усього періоду використання. Здійснюючи цю оцінку, суб'єкт господарювання розглядає права щодо ухвалення рішення, які є найбільш значущими для зміни того, як і з якою метою актив використовується протягом усього періоду використання. Права щодо ухвалення рішення є значущими, якщо вони впливають на економічні вигоди, які будуть отримані від використання. Права щодо ухвалення рішення, що є найбільш значущими швидше за все, будуть різними для різних договорів, залежно від природи активу та умов договорів.
- Б26 Прикладами прав щодо ухвалення рішень, які, залежно від обставин, надають право змінювати, як і з якою метою актив використовується у межах визначеного обсягу права клієнта на використання активу, є
- а) права змінювати тип продукції, яка випускається за допомогою даного активу (наприклад, вирішувати, чи використовувати транспортні контейнери для транспортування товарів чи для зберігання, або вирішувати, який асортимент продукції продавати на певній торговельній площі);
 - б) права змінювати час випуску продукції (наприклад, вирішувати, коли використовувати певну одиницю обладнання або блок електростанції);
 - в) права змінювати місце випуску продукції (наприклад, вирішувати питання щодо пункту призначення вантажівки чи судна, або вирішувати де використовувати одиницю обладнання); та
 - г) права змінювати рішення про те, чи випускати продукцію, а також щодо кількості продукції (наприклад, вирішувати, чи виробляти електроенергію на електростанції та скільки електроенергії виробляти на такій електростанції).
- Б27 До прикладів прав щодо ухвалення рішення, які не надають права змінювати, як і з якою метою актив використовується, належать права, які обмежуються експлуатацією або підтриманням технічного стану активу. Такими правами можуть володіти клієнт або постачальник. Хоча права, такі як право на експлуатацію або підтримання технічний стан активу, часто є суттєвими для ефективного використання активу, вони не є правами керувати, як і з якою метою актив використовується. Однак права на експлуатацію активу можуть надавати клієнтові право керувати використанням активу, якщо відповідні рішення щодо того, як і з якою метою актив використовується ухвалені наперед (див. пункт Б246)(i)).

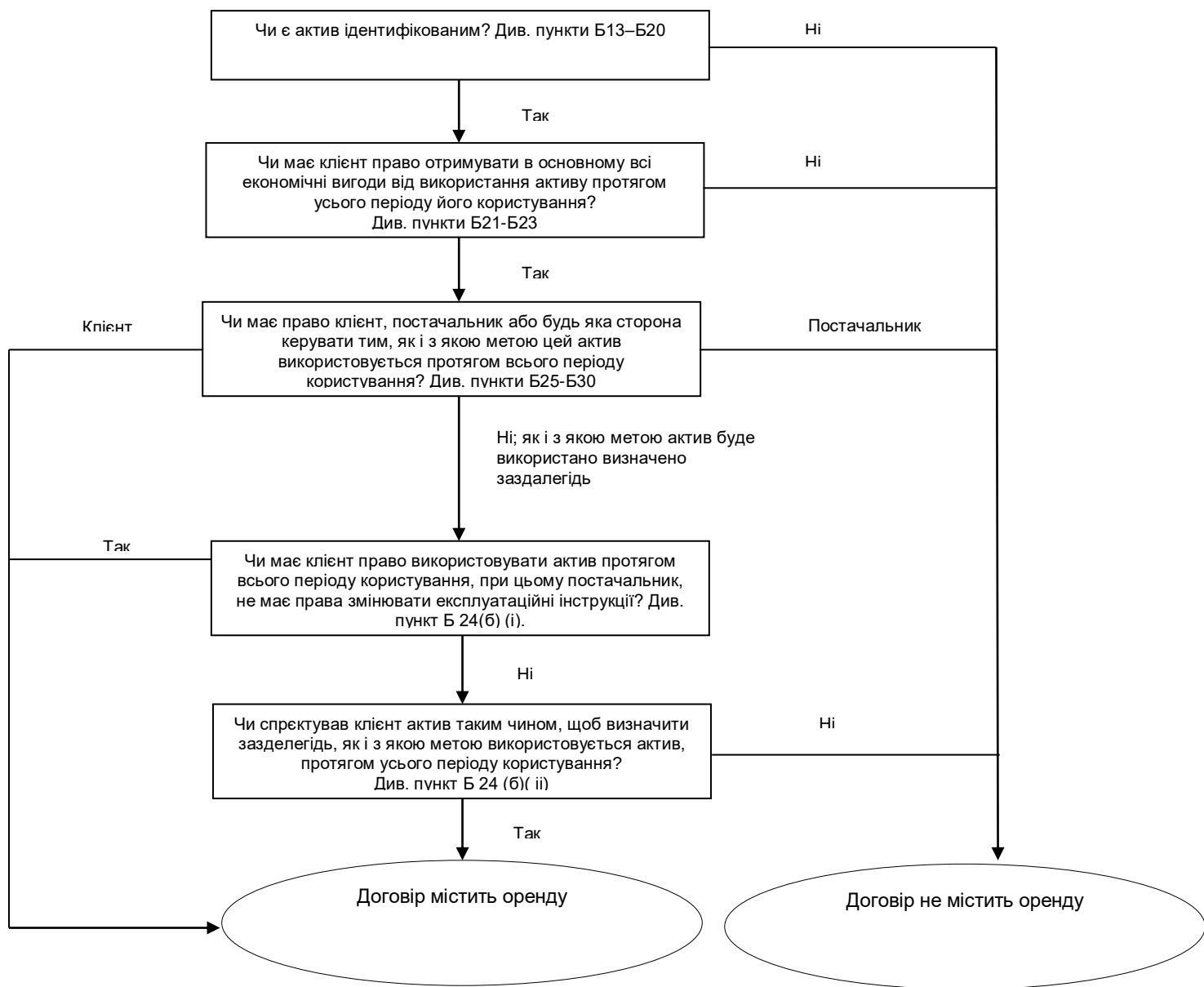
Рішення, ухвалені протягом та до періоду використання

- Б28 Відповідні рішення щодо того, як і з якою метою актив використовується можуть бути ухвалені наперед різними способами. Наприклад, відповідні рішення можуть бути зумовлені проектуванням активу або викладеними в договорі обмеженнями на використання активу.
- Б29 Оцінюючи, чи має клієнт право керувати використанням активу, суб'єкт господарювання розглядає лише права ухвалювати рішення щодо використання активу протягом періоду використання, окрім випадків, коли клієнт спроектував актив (або конкретні аспекти активу) як описано в пункті Б246)(ii). Отже, окрім випадків, коли існують умови, описані в пункті Б246)(ii), клієнт не розглядає рішення, ухвалені наперед до періоду використання. Наприклад, якщо клієнт може лише визначити випуск продукції за допомогою активу до періоду його використання, то клієнт не має права керувати використанням такого активу. Здатність визначити випуск в договорі до періоду використання, без будь-яких інших прав щодо ухвалення рішень, пов'язаних з використанням активу, надає клієнтові такі самі права, що і будь-якому клієнтові, який купує товари або послуги.

Захисні права

- Б30 Договір може містити умови для захисту інтересу постачальника в даному активі або інших активах, захисту його персоналу, або забезпечення дотримання постачальником законів чи нормативних актів. Це приклади захисних прав. Наприклад, договір може (i) встановлювати максимальний обсяг використання активу або обмеження щодо того, де і коли клієнт може використовувати даний актив; (ii) вимагати від клієнта дотримуватися конкретних операційних практик або (iii) вимагати від клієнта інформувати постачальника про зміни способу використання активу. Захисні права, як правило, визначають обсяг права клієнта на використання активу, але, самі по собі, не позбавляють клієнта права керувати використанням активу.

Б31 Наведена далі схема може допомогти суб'єктам господарювання оцінити чи є договір орендою, або чи містить оренду.



Розмежування компонентів договору (пункти 12–17)

- Б32** Право використовувати базовий актив є окремим компонентом оренди, якщо виконуються обидві такі умови:
- а) орендар може отримувати вигоду від використання базового активу – самого лише активу або разом з іншими ресурсами, які орендар може легко отримати. Ресурси, які орендар може легко отримати, – це товари або послуги, які продаються або оренднуються окремо (орендодавцем або іншими постачальниками), або ресурси, які орендар уже отримав (від орендодавця або внаслідок здійснення інших операцій чи внаслідок інших подій); та
 - б) базовий актив не є ані сильно залежним, ані тісно взаємопов'язаним з іншими базовими активами, зазначеними у даному договорі. Наприклад, той факт, що прийняття орендарем рішення не орендувати базовий актив не матиме значного впливу на його права використовувати інші базові активи передбачені в договорі, може свідчити про те, що базовий актив не є сильно залежним чи тісно взаємопов'язаним з такими іншими базовими активами.
- Б33** Договір може включати суму, яка має бути сплачена орендарем за діяльність, а також витрати, які не передають товар або послугу орендареві. Наприклад, орендодавець може включити до загальної суми, яка має бути сплачена, плату за адміністративні завдання або інші витрати, які він несе, пов'язані з орендою, які не передають товар або послугу орендареві. Такі суми, які мають бути сплачені орендарем, не означають появу окремого компоненту договору, а вважаються частиною загальної компенсації, яка розподіляється на окремі ідентифіковані компоненти договору.

Строк оренди (пункти 18–21)

- Б34** Визначаючи строк оренди та оцінюючи тривалість невідомого періоду оренди, суб'єкт господарювання застосовує визначення договору та встановлює період, протягом якого договір є забезпеченим правовою санкцією. Оренда більше не є забезпеченою правовою санкцією, коли орендар і орендодавець – кожен має право припинити дію оренди без дозволу іншої сторони, заплативши не більше ніж незначний штраф.
- Б35** Якщо лише орендар має право припинити дію оренди, то таке право вважається можливістю припинити дію оренди, яка є в орендаря, при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди. Якщо лише орендодавець має право припинити дію оренди, то невідомий період оренди включає період, якого стосується ця можливість припинити дію оренди.
- Б36** Строк оренди починається з дати початку оренди та включає будь-які орендні канікули, що надаються орендареві орендодавцем.
- Б37** На дату початку оренди суб'єкт господарювання оцінює, чи є орендар обґрунтовано впевненим у тому, що він реалізує можливість продовжити оренду або придбати базовий актив або у тому, що він не реалізує можливість припинити дію оренди. Суб'єкт господарювання розглядає всі доречні факти й обставини, які створюють економічний стимул для орендаря до реалізації, або не реалізації, такої можливості, в тому числі будь-які очікувані зміни фактів й обставин з дати початку оренди до дати реалізації такої можливості. Прикладами таких чинників, які слід брати до уваги, зокрема, є
- а) умови договору щодо таких періодів можливого продовження або припинення оренди порівняно з ринковими ставками, такі як:
 - (i) сума платежів за оренду у будь-якому з періодів можливого продовження або припинення оренди;
 - (ii) сума будь-яких змінних платежів за оренду або інших умовних платежів, таких як платежі в рахунок штрафів за припинення дії оренди або гарантії ліквідаційної вартості; та
 - (iii) умови будь-яких можливостей, які можуть бути реалізовані після початкових періодів можливостей продовження або припинення оренди (наприклад, можливість придбання, яка може бути реалізована наприкінці періоду продовження оренди за ставкою, яка наразі нижча за ринкові ставки).
 - б) значні вдосконалення базового активу здійснені (або здійснення яких очікується) протягом строку дії договору, що, як передбачається, дасть значну економічну вигоду орендареві коли можна буде реалізувати можливість продовжити або припинити дію оренди або придбати базовий актив;

- в) витрати, пов'язані з припиненням оренди, такі як витрати, пов'язані з перемовинами, витрати на переміщення, витрати на ідентифікацію іншого базового активу, який відповідає потребам орендаря, витрати, пов'язані з інтеграцією нового активу в діяльність орендаря, або штрафи за припинення оренди чи інші подібні витрати, в тому числі витрати, пов'язані з поверненням базового активу до передбаченого в договорі стану або у передбачене в договорі місце;
 - г) важливість базового активу для діяльності орендаря, беручи до уваги, зокрема, те, чи є базовий актив спеціалізованим активом, місце знаходження базового активу та наявність відповідних альтернатив; та
 - г) умови, пов'язані з реалізацією можливості продовження або припинення оренди (тобто коли можливість може бути реалізована лише за виконання однієї чи кількох умов), а також імовірність того, що ці умови існуватимуть.
- Б38** Можливість продовжити або припинити оренду може поєднуватися з однією або кількома іншими умовами договору (наприклад, гарантією ліквідаційної вартості) так, що орендар гарантує орендодавцеві мінімальну або фіксовану у грошовому вираженні рентабельність, яка в основному лишається однаковою незалежно від того, чи можливість реалізована. У таких випадках, та незважаючи на керівництво щодо по суті фіксованих платежів у пункті Б42, суб'єкт господарювання виходить з того, що орендар є обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує можливість продовжити оренду або у тому, що він не реалізує можливість припинити оренду.
- Б39** Що коротший невідомий період оренди, то більш імовірним є те, що орендар реалізує можливість продовжити оренду або що він реалізує можливість припинити оренду. Це пояснюється тим, що витрати, пов'язані з отримання активу на заміну, як правило, пропорційно вищі, якщо невідомий період короткий.
- Б40** Застосована орендарем у минулому практика щодо періоду, протягом якого він зазвичай використовував подібні види активів (чи орендовані, чи власні), а також економічні причини для цього, можуть надати інформацію, яка буде корисною при складанні оцінки щодо того, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує або не реалізує певну можливість. Наприклад, якщо орендар, як правило, користувався певними видами активів протягом певного періоду часу, або якщо орендар часто реалізує ті чи ті можливості, орендуючи певні види базових активів то орендар має розглянути економічні причини такої своєї практики, оцінюючи, чи є він обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує ту чи ту можливість, орендуючи такі активи.
- Б41** В пункті 20 вказано, що після дати початку оренди орендар ще раз оцінює строк оренди після настання значної події або значної зміни обставин, яка контролюється орендарем та впливає на те, чи є орендар обґрунтовано впевненим у тому, що він реалізує можливість, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди, або що він не реалізує можливість, яка раніше була включена у його визначення строку оренди. Прикладами значних подій або змін обставин є, зокрема
- а) значні вдосконалення орендованої нерухомості, не передбачені на дату початку оренди, завдяки яким орендар, як очікується, матиме значну економічну вигоду, коли можна буде реалізувати можливість продовжити або припинити оренду або придбати базовий актив.;
 - б) значна модифікація або налаштування базового активу, які не будуть передбачені на дату початку оренди;
 - в) початок суборенди базового активу на період, що виходить за межі попередньо встановленого строку оренди; та
 - г) бізнес рішення орендаря, яке безпосередньо стосується реалізації чи не реалізації певної можливості (наприклад, рішення продовжити оренду доповняльного активу, позбутися альтернативного активу або позбутися бізнес одиниці, у якій застосовують актив з права користування).

По суті фіксовані орендні платежі (пункти 27а), 36в) та 70а))

- Б42** До орендних платежів належать будь-які по суті фіксовані орендні платежі. По суті фіксовані орендні платежі – це платежі, які за формою містять змінність, однак по суті є неминучими. По суті фіксовані орендні платежі існують, наприклад, якщо:
- а) платежі мають структуру змінних орендних платежів, але у тих платежах немає справжньої змінності. Такі платежі містять змінні положення, які не мають реальної економічної сутності. Прикладами таких видів платежів є

- (i) платежі, які повинні бути здійснені лише якщо доведено, що актив може функціонувати протягом оренди, або лише якщо станеться подія, яка насправді не може не статися; чи
 - (ii) платежі, які спершу мали структуру змінних орендних платежів, пов'язаних з використанням базового активу; але для яких змінність зникне у певний момент після дати початку оренди, і ці платежі стануть фіксованими протягом решти строку оренди. Такі платежі стають по суті фінансованими платежами, коли змінність зникає.
- б) є більше ніж одна сукупність платежів, які орендар може здійснити, однак лише одна з цих сукупностей платежів є реалістичною. У такому випадку суб'єкт господарювання вважає орендними платежами лише реалістичну сукупність платежів;
 - в) є більше ніж одна реалістична сукупність платежів, які орендар може здійснити, але він повинен здійснити щонайменше одну з таких сукупностей платежів. У такому випадку суб'єкт господарювання вважає орендними платежами ту сукупність платежів, яка передбачає найменшу сукупну величину виплат з урахуванням дисконтування.

Участь орендаря в базовому активі до дати початку оренди

Витрати орендаря, пов'язані зі спорудженням або проектуванням базового активу.

- Б43 Суб'єкт господарювання може вести перемовини щодо оренди до того, як базовий актив може бути наданий для використання орендарем. У деяких видах оренди базовий актив для того, щоб орендар міг його використовувати, можливо, необхідно побудувати або переробити. Залежно від умов договору від орендаря можуть вимагати здійснити платежі, пов'язані з таким будівництвом чи проектуванням активу.
- Б44 Якщо орендар несе витрати, пов'язані зі спорудженням чи проектуванням базового активу то орендар обліковує ці витрати, застосовуючи інші відповідні стандарти, наприклад, МСБО 16. Витрати, пов'язані зі спорудженням чи проектуванням базового активу не включають платежі, здійснені орендарем за право використовувати базовий актив. Платежі за право використовувати базовий актив, – це платежі за оренду, незалежно від часу здійснення таких платежів.

Юридичне право на базовий актив.

- Б45 Орендар може отримати юридичне право на базовий актив до того, як таке юридичне право буде передане орендодавцеві і актив буде переданий в оренду орендареві. Отримання юридичного права саме по собі не визначає, як обліковувати цю операцію.
- Б46 Якщо орендар контролює базовий актив (або отримує контроль над ним) до того, як актив переданий орендодавцеві, то така операція є операцією продажу та зворотної оренди, яка обліковується відповідно до пунктів 98–103.
- Б47 Однак якщо орендар не отримує контролю над базовим активом до того, як цей актив передається орендодавцеві, то така операція не є операцією продажу та зворотної оренди. Наприклад, це може бути у випадку, коли виробник, орендодавець і орендар ведуть перемовини щодо операції придбання активу у виробника орендодавцем, який, своєю чергою, надає цей актив орендареві. Орендар може отримати юридичне право на базовий актив до того, як юридичне право буде передане орендодавцеві. У такому випадку, якщо орендар отримує юридичне право на базовий актив, але не отримує контролю над активом до того, як воно буде передане орендодавцеві, операція обліковується не як операція продажу та зворотної оренди, а як оренда.

Розкриття інформації орендарем (пункт 59)

- Б48 Визначаючи, чи необхідна додаткова інформація про орендну діяльність, щоб виконати мету розкриття інформації, викладену в пункті 51, орендар розглядає таке:
 - а) чи є доречна така інформація для користувачів фінансової звітності. Орендар надає додаткову інформацію, визначену в пункті 59, лише якщо очікується, що така інформація є доречною для користувачів фінансової звітності. У цьому контексті це ймовірно буде так, якщо вона допомагає користувачам зрозуміти:

- (i) гнучкість, яку забезпечує оренда. Оренда може забезпечувати гнучкість, якщо, наприклад, орендар може зменшити свій ризик завдяки реалізації можливостей припинення оренди або поновлення оренди на сприятливих для нього умовах;
 - (ii) обмеження, які створює оренда. Оренда може створювати обмеження, наприклад, вимагаючи від орендаря забезпечувати певні фінансові показники;
 - (iii) чутливість інформації, що розкривається, до ключових змінних. Інформація, що розкривається, може бути чутливою, наприклад, до майбутніх змінних орендних платежів;
 - (iv) інші ризики, що виникають у зв'язку з орендою;
 - (v) відхилення від галузевої практики. Такими відхиленнями можуть бути, наприклад, незвичайні або унікальні умови оренди, які впливають на весь портфель оренди орендаря;
- б) чи інформація очевидно виходить з інформації, яка або подана в основній фінансовій звітності, або розкрита у примітках. Орендарю не потрібно дублювати інформацію, яка вже подана деінде у фінансовій звітності.
- Б49** Додаткова інформація, пов'язана зі змінними орендними платежами, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети розкриття інформації, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад:
- а) причини, через які орендар використовує змінні орендні платежі та поширеність таких платежів;
 - б) відносну величину змінних орендних платежів щодо фіксованих платежів;
 - в) ключові змінні величини, від яких залежать змінні орендні платежі, та як змінюватимуться платежі у відповідь на зміну таких ключових змінних величин; та
 - г) інші операційні та фінансові наслідки змінних орендних платежів.
- Б50** Додаткова інформація, пов'язана з можливостями продовження оренди або можливостями припинення оренди, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад:
- а) причини, через які орендар використовує можливості продовження оренди або можливості припинення оренди, та поширеність таких можливостей;
 - б) відносну величину *можливих орендних платежів*, порівняно з орендними платежами
 - в) поширеність реалізації можливостей продовження або припинення оренди, які не були включені в оцінку орендних зобов'язань;
- та
- г) інші операційні та фінансові наслідки таких можливостей.
- Б51** Додаткова інформація, пов'язана з гарантіями ліквідаційної вартості, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад
- а) причини, через які орендар надає гарантії ліквідаційної вартості та поширеність таких гарантій;
 - б) величину ризику ліквідаційної вартості, на який наражається орендар;
 - в) природу базових активів для яких такі гарантії надані; та
 - г) інші операційні та фінансові наслідки таких гарантій.
- Б52** Додаткова інформація, пов'язана з операціями з продажу та зворотної оренди, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад
- а) причини, через які орендар здійснює операції з продажу та зворотної оренди, та поширеність таких операцій;
 - б) ключові умови окремих операцій з продажу та зворотної оренди ;
 - в) платежі, не включені в оцінку зобов'язань з оренди; та
 - г) вплив операцій з продажу та зворотної оренди на грошові потоки у звітному періоді.

Класифікація оренди орендодавцем (пункти 61–66)

- Б53** Класифікація оренди для орендодавців у цьому стандарті базується на тому, якою мірою оренда передає [орендареві] ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на базовий активом. Ризики включають можливості збитків через невикористання потужностей або технологічне старіння та коливання рентабельності внаслідок зміни економічних умов. Вигодами можуть бути очікування рентабельного функціонування базового активу протягом строку його економічного використання та очікування доходу від збільшення вартості чи реалізації ліквідаційної вартості.
- Б54** Договір про оренду може включати умови щодо коригування орендних платежів за конкретні зміни, що сталися у період між датою початку дії оренди та датою початку оренди (такі як зміна собівартості базового активу для орендодавця або зміна вартості фінансування оренди у орендодавця). У такому випадку для цілей класифікації оренди вплив таких змін слід вважати такими, що сталися на дату початку дії оренди.
- Б55** Якщо оренда включає обидва елементи – і землю, і будівлі, – то орендодавець оцінює класифікацію кожного елемента як фінансову оренду або як операційну оренду окремо, застосовуючи пункти 62–66 та Б53–Б54. Визначаючи, чи є елементи землі операційною орендою чи фінансовою орендою, важливо зважати на те, що земля, як правило, має необмежений строк економічного використання.
- Б56** Якщо це необхідно з метою класифікації та обліку оренди землі та будівель, орендодавець розподіляє орендні платежі (в тому числі будь-які авансові одноразові платежі) між елементами землі та будівель пропорційно відносній справедливій вартості частки орендованої нерухомості в елементі землі та елементі будівель оренди на дату початку дії оренди. Якщо орендні платежі не можна достовірно розподілити між цими двома елементами, то вся оренда класифікується як фінансова оренда, окрім випадків, коли очевидно, що обидва елементи є операційною орендою, і в такому разі вся оренда класифікується як операційна оренда.
- Б57** Щодо оренди землі та будівель, у якій величина елементу землі є несуттєвою для оренди, то тут орендодавець може трактувати землю та будівлі як один елемент для цілей класифікації оренди та класифікувати його як фінансову оренду або як операційну оренду, застосовуючи пункти 62–66 та Б53–Б54. У такі випадках орендодавець вважає, що строк економічного використання будівель є строком економічного використання всього базового активу.

Класифікація суборенди

- Б58** Класифікуючи суборенду, проміжний орендодавець класифікує суборенду як фінансову оренду або як операційну оренду таким чином:
- якщо головна оренда є короткостроковою орендою, яку суб'єкт господарювання, як орендар, відобразив в обліку застосовуючи пункт 6, то суборенда класифікується як операційна оренда;
 - якщо ж ні, то суборенда класифікується з посиланням на актив з права користування, що виникає внаслідок головної оренди, а не з посиланням на базовий актив (наприклад, об'єкт основних засобів, що є об'єктом оренди).

Додаток В

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною стандарту і має таку саму силу, що й інші частини стандарту.

Дата набрання чинності

- В1** Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2019 року або пізніше. Дострокове застосування дозволене для суб'єктів господарювання, які на час першого застосування цього стандарту застосовують МСФЗ 15 *Дохід від договорів з клієнтами*. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт достроково, то він розкриває цей факт.
- В1А** Документом «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «covid-19», виданим у травні 2020 року, додано пункти 46А, 46Б, 60А, В20А та В20Б. Орендареві слід застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 червня 2020 року або пізніше. Дострокове застосування допускається, в тому числі, у фінансовій звітності, не затвердженій до випуску станом на 28 травня 2020 року.
- В1Б** Документом «Реформа еталонної ставки відсотка –фаза 2» виданим в серпні 2020 року внесено зміни до МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСФЗ 4, та МСФЗ 16, додано пункти 104-106 та В20В-В20Г. Суб'єкту господарювання слід застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2021 року або пізніше. Дострокове застосування допускається. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни достроково, то він розкриває цей факт.

Перехідні положення

- В2** Для цілей вимог, викладених в пунктах В1–В19 датою першого застосування є початок річного звітного періоду, у якому суб'єкт господарювання вперше застосовує цей стандарт.

Визначення оренди

- В3** Як практичний прийом, від суб'єкта господарювання не вимагається здійснювати повторну оцінку того, чи є договір орендою або чи містить він оренду, який включає оренду на дату першого застосування. Натомість, суб'єктові господарювання дозволяється:
- а) застосовувати цей стандарт до договорів, які раніше були ідентифіковані як оренди із застосуванням МСБО 17 *Оренда* та КТМФЗ 4 *Визначення, чи містить угода оренду*. До таких договорів суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо переходу, викладені в пунктах В5–В18;
 - б) не застосовувати цей стандарт до договорів, які не були раніше ідентифіковані як такі, що містять оренду із застосуванням МСБО 17 та КТМФЗ 4.
- В4** Якщо суб'єкт господарювання вибирає практичний прийом, викладений у пункті В3, то він розкриває цей факт та застосовує цей практичний прийом до всіх своїх договорів. Внаслідок цього суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені в пунктах 9–11, лише до договорів, укладених (або змінених) у день першого застосування стандарту або пізніше.

Орендар

- В5** Орендар застосовує цей стандарт до своєї оренди або
- а) ретроспективно до кожного попереднього звітного періоду, поданого із застосуванням МСБО 8 *Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*; або
 - б) ретроспективно з визнанням кумулятивного наслідку першого застосування цього стандарту, який є визнанням [у звітності] на дату першого застосування [цього стандарту] відповідно до пунктів В7–В13.

- B6 Орендар застосовує вибір, описаний у пункті B5, узгоджено й послідовно до всієї своєї оренди, у якій він є орендарем.
- B7 Якщо орендар вирішує застосовувати цей стандарт відповідно до пункту B56), то він не перераховує порівняльну інформацію. Натомість орендар визнає кумулятивний наслідок першого застосування цього стандарту як коригування залишку нерозподіленого прибутку (або іншого компоненту власного капіталу, залежно від ситуації) на початок періоду станом на дату першого застосування.

Оренда, раніше класифікована як операційна оренда

- B8 Якщо орендар вирішує застосовувати цей стандарт відповідно до пункту B56), то він:
- а) на дату першого застосування для оренди, що раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, визнає орендне зобов'язання. Орендар оцінює таке орендне зобов'язання за теперішньою вартістю не сплачених орендних платежів, дисконтованою з використанням ставки додаткових запозичень орендаря на дату першого застосування;
 - б) на дату першого застосування для оренди, що раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, визнає актив з права користування. Орендар має вибрати, для кожної оренди окремо, як оцінювати такий актив з права користування:
 - (i) чи за його балансовою вартістю так, ніби цей стандарт застосовувався з дати початку оренди, але дисконтованою з використанням ставки додаткових запозичень орендаря на дату першого застосування;
 - (ii) чи за величиною, що дорівнює орендному зобов'язанню, скоригованому на суму будь-яких сплачених авансом або нарахованих орендних платежів, пов'язаних з цією орендою, визнаних у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою першого застосування;
 - в) на дату першого застосування до активів з права користування застосовує МСБО 36 *Зменшення корисності активів*, окрім випадків, коли орендар застосовує практичний прийом, описаний в пункті B10б).
- B9 Незважаючи на вимоги пункту B8, для оренди, яка раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, орендар
- а) не повинен здійснювати будь-які коригування при переході [на цей стандарт] для оренди, базовий актив за якою є малоцінний (як описано в пунктах B3–B8), який обліковуватиметься із застосуванням пункту 6. З дати першого застосування орендар обліковує такі активи, застосовуючи цей стандарт;
 - б) не повинен здійснювати будь-які коригування при переході [на цей стандарт] для оренди, яка раніше обліковувалася як інвестиційна нерухомість із застосуванням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40 *Інвестиційна нерухомість*. Орендар обліковує актив з права користування та орендне зобов'язання, що виникає внаслідок такої оренди, застосовуючи МСБО 40 та цей стандарт з дати першого застосування.
 - в) оцінює актив з права користування за справедливою вартістю на дату першого застосування для оренди, яка раніше обліковувалася як операційна оренда відповідно до МСБО 17 та яка з дати першого застосування [цього стандарту] буде обліковуватися як інвестиційна нерухомість із застосуванням моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40. Орендар обліковує актив з права користування та облікове зобов'язання, що виникає внаслідок такої оренди, застосовуючи МСБО 40 та цей стандарт з дати першого застосування
- B10 Застосовуючи цей стандарт ретроспективно, відповідно до пункту B56), до оренди, що раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, орендар може скористатися одним або кількома викладеними далі практичними прийомами. До кожної окремої оренди орендар може застосовувати різні практичні прийоми.
- а) орендар може застосовувати єдину ставку дисконту до портфеля оренди з обґрунтовано подібними характеристиками (наприклад, оренди з подібними строками оренди, що лишилися, для подібного класу базового активу за подібних економічних умов);

- б) альтернативою виконання аналізу на предмет зменшення корисності для орендаря може бути використання ним власної оцінки того, чи є оренда обтяжливою, здійсненої із застосуванням МСБО 37 *Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи* безпосередньо перед датою першого застосування. Якщо орендар вибирає цей практичний прийом, то він коригує актив з права користування на дату першого застосування на величину забезпечення для обтяжливої оренди, визнаного у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою першого застосування;
- в) орендар може вибрати не застосувати вимоги, викладених у пункту В8, до оренди, для якої строк оренди закінчується протягом 12 місяців від дати першого застосування. У такому випадку орендар
 - (і) обліковує цю оренду у такий самий спосіб, що і короткострокову оренду, як описано в пункті б; та
 - (іі) включає витрати, пов'язані з такою орендою, до складу розкритих витрат на короткострокову оренду у тому річному звітному періоду, який містить дату першого застосування;
- г) орендар може виключити первісні прямі витрати з оцінки активу з права користування на дату першого застосування;
- г) орендар може скористатися інформацією, що стала відома пізніше, наприклад, при визначенні строку оренди, якщо договір містить можливості продовження або припинення оренди.

Оренда, раніше класифікована як фінансова оренда

- В11 Якщо орендар вирішив застосувати цей стандарт відповідно до пункту В56) до оренди, яка була класифікована як фінансова оренда із застосуванням МСБО 17, то балансовою вартістю активу з права користування та орендного зобов'язання на дату першого застосування є балансова вартість орендного активу та орендне зобов'язання безпосередньо перед такою датою, оцінена із застосуванням МСБО 17. Для такої оренди орендар обліковує актив з права користування та орендне зобов'язання, застосовуючи цей стандарт з дати першого застосування.

Розкриття інформації

- В12 Якщо орендар вирішив застосувати цей стандарт відповідно до пункту В56), то він розкриває інформацію про перше застосування, якої вимагає пункт 28 МСБО 8, за винятком інформації, зазначеної в параграфі пункті 28д) МСБО 8. Замість інформації, вказаної в пункті 28д) МСБО 8, орендар розкриває
- а) середньозважену ставку додаткових запозичень орендаря, застосовану для орендних зобов'язань, визнаних у звіті про фінансовий стан на дату першого застосування цього стандарту; та
 - б) пояснення будь-яких різниць між:
 - (і) зобов'язаннями за операційною орендою, розкритими при застосуванні МСБО 17 на кінець річного звітного періоду, що безпосередньо передують даті першого застосування, дисконтованими з використанням ставки додаткових запозичень на дату першого застосування, як описано в пункті В8а); та
 - (іі) орендними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан на дату першого застосування.
- В13 Якщо орендар застосовує один або кілька практичних прийомів, вказаних у пункті В10, то він розкриває цей факт.

Орендодавці

- В14 Окрім описаного в пункті В15, орендодавець не повинен здійснювати жодних коригувань при переході до цього стандарту для оренди, у якій він є орендодавцем, та має обліковувати таку оренду, застосовуючи цей стандарт з дати першого застосування.
- В15 Проміжний орендодавець

- а) повторно оцінює суборенду, яка була класифікована як операційна оренда відповідно до МСБО 17 та яка діє на дату першого застосування, щоб визначити, чи має кожна суборенда бути класифікована як операційна оренда чи як фінансова оренда, відповідно до цього стандарту. Проміжний орендодавець виконує таку оцінку на дату першого застосування на підставі договірних умов головної оренди та суборенди, що лишилися станом на таку дату;
- б) суборенду, яка була класифікована як операційна оренда згідно з МСБО 17, але класифікується як фінансова оренда згідно з цим стандартом, обліковує як нову фінансову оренду, укладену на дату першого застосування.

Операції з продажу та зворотної оренди до дати першого застосування

- B16 Суб'єкт господарювання не здійснює повторної оцінки операцій з продажу та зворотної оренди, договори щодо яких були укладені до дати першого застосування, щоб визначити, чи відповідає передача базового активу вимогам МСФЗ 15 для обліку такої передачі як продажу.
- B17 Якщо операція продажу та зворотної оренди обліковувалася як продаж та фінансова оренда відповідно до МСБО 17, то продавець-орендар
- а) обліковує зворотну оренду у такий самий спосіб, у який він обліковує будь-яку іншу фінансову оренду, що існує на дату першого застосування; та
 - б) продовжує амортизувати будь-який дохід від продажу протягом строку оренди.
- B18 Якщо операція продажу та зворотної оренди обліковувалася як продаж та операційна оренда відповідно до МСБО 17, то продавець-орендар:
- а) обліковує зворотну оренду у такий самий спосіб, у який він обліковує будь-яку іншу операційну оренду, що існує на дату першого застосування; та
 - б) коригує актив з права користування у зворотній оренді з метою відображення будь-яких відстрочених прибутків або збитків, пов'язаних з позаринковими умовами, визнаних у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою першого застосування.

Суми, раніше визнані стосовно об'єднань бізнесу

- B19 Якщо орендар раніше визнавав актив або зобов'язання відповідно до МСФЗ 3 *Об'єднання бізнесу*, що пов'язані зі сприятливими або несприятливими умовами операційної оренди, придбаної як частина об'єднання бізнесу, то орендар припиняє визнання такого активу або зобов'язання та коригує балансову вартість активу з права користування на відповідну суму на дату першого застосування.

Посилання на МСФЗ 9

- B20 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, але не застосовує МСФЗ 9 *Фінансові інструменти*, то будь-які посилання у цьому стандарті на МСФЗ 9 слід читати як посилання на МСБО 39 *Фінансові інструменти: визнання та оцінка*.

Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «covid-19», для орендарів

- B20A. Орендар застосовує документ «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «covid-19» (див. пункт B1A) ретроспективно, визнаючи кумулятивний ефект первісного застосування цієї зміни як коригування початкового залишку нерозподіленого прибутку (чи, відповідно до ситуації, іншого компоненту власного капіталу) на початку річного звітного періоду, в якому орендар уперше застосовує зазначену зміну.
- B20B У звітному періоді, в якому орендар застосовує «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «covid-19» уперше, орендар не зобов'язаний розкривати інформацію, передбачену пунктом 28(д) МСБО 8.

Реформа еталонної ставки відсотка –фаза 2

- B20B Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8, за винятком зазначеного в пункті B20Г.

B20Г Суб'єкт господарювання не зобов'язаний перераховувати попередні періоди щоб відобразити застосування цих змін. суб'єкт господарювання може перерахувати попередні періоди, якщо і тільки якщо, це можливо зробити без інформації, яка стала відома пізніше. Якщо суб'єкт господарювання не перераховує попередні періоди, він має визнати будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та балансовою вартістю на початок річного звітного періоду, що включає дату першого застосування цих змін у початковому нерозподіленому прибутку (або іншій складовій власного капіталу, відповідно) річного звітного періоду, що включає дату першого застосування цих змін.

Вилучення інших стандартів

B21 Цей стандарт замінює такі стандарти та тлумачення:

- а) МСБО 17 *Оренда*;
- б) КТМФЗ 4 *Визначення, чи містить угода оренду*;
- в) ПКТ-15 *Операційна оренда: заохочення*; та
- г) ПКТ-27 *Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду*.