

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 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 показники діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання.
- 2 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання має брати до уваги всі умови та терміни *угод* та всі відповідні факти й обставини. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт послідовно й узгоджено до угод з подібними характеристиками та за подібних обставин.

Сфера застосування

- 3 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до всіх видів оренди, у тому числі до оренди *активів з правом використання в суборенду*, крім:
 - а) орендних угод на розвідання 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 угод щодо інтелектуальної власності, наданих орендодавцем, які належать до сфери застосування КТМФЗ 15 *Дохід від договорів з клієнтами*; та
 - г) прав, утримуваних орендарем за ліцензійними угодами, 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 параграфі 3г).

Звільнення від визнання (параграфи Б3–Б8)

- 5 Орендар може вирішити не застосовувати вимоги параграфів 22–49 до:
 - а) *короткострокової оренди*; та
 - б) оренди, за якою орендований актив є малоцінним (як описано в параграфах Б3–Б8).
- 6 Якщо орендар вирішує не застосовувати вимоги параграфів 22–49 до короткострокової оренди чи оренди, за якою орендований актив є малоцінним, то орендар визнає *орендні платежі*, пов'язані з такою орендою, як витрати за прямолінійним методом протягом *строку оренди* або за іншим системним методом. Орендар застосовує інший системний метод, якщо такий метод більше відображає модель отримання вигоди орендарем.
- 7 Якщо орендар обліковує короткострокову оренду, застосовуючи параграф 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 короткострокової оренди здійснюється за класом орендованого активу, з яким пов'язане право на використання. Клас орендованого активу – це група орендованих активів, що мають подібну природу та використання в діяльності суб'єкта господарювання. Вибір оренди, для якої орендований актив є малоцінним, може бути здійснений на для кожного окремого випадку оренди.

Ідентифікація оренди (параграфи Б9–Б33)

- 9 На початку оренди суб'єкт господарювання має оцінити, чи є угода орендною угодою або чи містить угода оренду. Угода є орендною угодою або містить оренду, якщо угода передає право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію. Параграфи Б9–Б31 визначають настанови щодо оцінки того, чи є угода орендною угодою або чи містить вона 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 того, чи є угода орендною або чи містить вона оренду, лише якщо змінюються умови угоди.

Розмежування компонентів угоди

- 12 Для угоди, яка є орендною або містить оренду, суб'єкт господарювання обліковує кожний компонент оренди в угоді як оренду окремо від компонентів не-оренди цієї угоди, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання застосовує практичний прийом, описаний в параграфі 15. В параграфах Б32–Б33 викладено настанови щодо розмежування компонентів угоди.

Орендар

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

Орендодавець

- 17 Для угоди, яка містить компонент оренди та один або більше додаткових компонентів оренди або не-оренди, орендодавець розподіляє компенсацію, передбачену в угоді, застосовуючи параграфи 73–90 МСФЗ 15.

Строк угоди (параграфи Б34–Б41)

- 18 Суб'єкт господарювання визначає строк угоди як нескасовний період оренди разом з обома такими періодами:
- а) періодами, які охоплюються можливістю продовження оренди у випадку, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається такою можливістю; та
 - б) періодами, які охоплюються можливістю припинити дію угоди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не скористається такою можливістю.
- 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 параграфах 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) 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 параграфі Б41).
- 21 Суб'єкт господарювання повинен переглянути строк оренди, якщо сталася зміна нескасовного періоду оренди. Для прикладу, нескасовний період оренди зміниться, якщо:
- а) орендар скористається можливістю, яка раніше не була включена у визначення суб'єктом господарювання строку оренди;
 - б) орендар не скористається можливістю, яка раніше була включена у визначення суб'єктом господарювання строку оренди;
 - в) сталася подія, яка за угодою зобов'язує орендаря скористатися можливістю, яка раніше не була включена у визначення суб'єктом господарювання строку оренди; або
 - г) сталася подія, яка за угодою забороняє орендарю скористатися можливістю, яка раніше була включена у визначення суб'єктом господарювання строку оренди.

Орендар

Визнання

- 22 На дату початку оренди орендар визнає актив з правом використання та орендне зобов'язання.

Оцінка

Первісна оцінка

Первісна оцінка активу з правом використання

- 23 На дату початку оренди орендар оцінює актив з правом використання за собівартістю.
- 24 Собівартість активу з правом використання охоплює:
- а) суму первісної оцінки орендного зобов'язання, як описано в параграфі 26;
 - б) будь-які орендні платежі, здійснені на дату 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 орендованого активу, відновлення місця, на якому він розташований, або відновлення орендованого активу до стану, що вимагається умовами оренди, окрім випадків, коли такі витрати здійснюються з метою створення запасів. Орендар несе зобов'язання за такими витратами або на дату початку оренди, або внаслідок використання орендованого активу протягом певного періоду.
- 25 Орендар визнає витрати, описані в параграфі 24г), як частину витрат на актив з правом використання тоді, коли він відображає зобов'язання за цими витратами. Щодо витрат, понесених протягом певного періоду внаслідок використання активу з правом використання для створення запасів протягом такого періоду, орендар застосовує МСБО 27 «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 ставку відсотка, що неявно передбачена в оренді, якщо таку ставку можна легко визначити. Якщо таку ставку не можна легко визначити, то орендар застосовує *додаткову ставку запозичення орендаря*.
- 27 На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку орендного зобов'язання, мають охоплювати вказані далі платежі за право використання орендованого 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 параграфі Б42), за вирахуванням будь-якої дебіторської заборгованості, яка є стимулом до оренди;
 - 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 параграфі 28);
 - в) суми, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за *гарантіями ліквідаційної вартості*;
 - г) ціну реалізації можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається такою можливістю (оцінену з урахуванням чинників, описаних у параграфах Б37–Б40); та
 - г) платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо умови оренди передбачають для орендаря можливість припинення оренди.
- 28 Змінні орендні платежі, що залежать від індексу або ставки, описаних у параграфі 27б), включають, наприклад, платежі, пов'язані з індексом споживчих цін, платежі, пов'язані з контрольною ставкою відсотка (такою як ЛІБОР), або платежами, які змінюються зі змінами ринкових орендних ставок.

Подальша оцінка

Подальша оцінка активу з правом використання

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

Модель собівартості

- 30 Щоб застосувати модель собівартості, орендар оцінює актив з правом використання за собівартістю
- а) з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків внаслідок зменшення корисності; та
 - б) з коригуванням з метою врахування будь-якої переоцінки орендного зобов'язання, зазначеного в параграфі 36в).
- 31 Відповідно до вимог параграфа 32, орендар, нараховуючи амортизацію активу з правом використання, повинен застосовувати вимоги щодо амортизації МСБО 16 «Основні засоби».
- 32 Якщо оренда передає право власності на орендований актив орендарю наприкінці строку оренди або якщо собівартість активу з правом використання відображає той факт, що орендар скористається можливістю його придбати, то орендар має амортизувати актив з правом використання від дати початку оренди і до кінця *строку корисного використання* орендованого активу. Або ж орендар має амортизувати актив з правом використання з дати початку оренди до більш ранньої з двох таких дат: кінець *строку корисного використання* активу з правом використання та кінець строку оренди.
- 33 Щоб визначити, чи зменшилась корисність активу з правом використання, 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 власності модель справедливої вартості, описану в МСБО 40 «Інвестиційна власність», то він також застосовує цю модель справедливої вартості до

активів з правом використання, які відповідають визначенню інвестиційної власності, описану в МСБО 40.

- 35 Якщо активи з правом використання 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 правом використання, 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 відсоток 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 параграфі 39–46, або з метою відобразити переглянуті по суті фіксовані орендні платежі (див. параграф Б42).
- 37 Відсотком 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 дисконтна ставка, описана в параграфі 26, або, якщо це може бути застосовано, – переглянута дисконтна ставка, описана в параграфі 41, параграфі 43 або параграфі 45в).
- 38 Після дати початку оренди орендар визнає у прибутку або збитку – окрім випадків, коли ці витрати включаються в балансову вартість іншого активу, до якого застосовують інші відповідні стандарти, – такі обидві складові:
- а) відсоток за орендним зобов'язанням; та
 - б) змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання у тому періоді, у якому сталася подія чи змінилися 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 параграфи 40–43. Орендар визнає суму переоцінки орендного зобов'язання як коригування активу з правом використання. Однак якщо балансова вартість активу з правом використання зменшилася до нуля і спостерігається 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 дисконтної ставки, якщо виконується будь-яка з таких двох умов:
- а) змінився строк оренди, описаний у параграфах 20-21. Орендар визначає переглянуті орендні платежі на основі переглянутого строку оренди; або
 - б) змінилася оцінка можливості придбання орендованого активу, оціненого з урахуванням подій та обставин, описаних у параграфах 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 параграф 40, орендар визначає переглянуту дисконтну ставку як ставку відсотка, що неявно передбачену в оренді, на решту строку оренди, якщо таку ставку можна легко визначити, або як додаткову ставку запозичення орендаря на дату переоцінки, якщо ставку відсотка, що неявно передбачену 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 (наприклад, коли починає діяти коригування орендних платежів). Орендар має визначити переглянуті орендні платежі для решти строку оренди на основі переглянутих платежів за угодою про оренду.

- 43 Застосовуючи параграф 42, орендар має використовувати незмінену дисконтну ставку, окрім випадку, коли зміна орендних платежів сталася внаслідок зміни змінних ставок відсотка. У таких випадках орендар має застосовувати переглянуту дисконтну ставку, 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 орендованих активів; та
 - б) компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з індивідуальною ціною розширення сфери дії оренди, та відповідні коригування такої індивідуальної ціни з метою відобразити обставини конкретної угоди.
- 45 Стосовно модифікації оренди, яка не обліковується як окрема оренда, на *дату набрання чинності модифікації оренди* орендар
- а) розподіляє компенсацію, зазначену у модифікованій угоді, застосовуючи параграфи 13–16;
 - б) визначає строк оренди модифікованої оренди, застосовуючи параграфи 18–19; та
 - в) переоцінює орендне зобов'язання шляхом дисконтування переглянутих орендних платежів за допомогою переглянутої дисконтної ставки. Переглянута дисконтна ставка визначається як ставка відсотка, що неявно передбачена в оренді, для решти строку оренди, якщо таку ставку легко визначити, або як додаткова ставка запозичення орендаря на дату набрання чинності модифікації оренди, якщо ставку відсотка, неявно передбачену 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 правом використання з метою зменшення 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 правом використання для всіх інших модифікацій оренди.

Подання

- 47 Орендар або подає у звіті про фінансовий стан, або розкриває у примітках
- а) активи з правом використання окремо від інших активів. Якщо орендар не подає активи з правом використання у звіті про фінансовий стан, то він
 - i) включає активи з правом використання у той самий рядок, у якому відповідні орендовані 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 правом використання.
 - б) орендні зобов'язання окремо від інших зобов'язань. Якщо орендар не подає орендні 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 параграфа 47а) не застосовуються до активів з правом використання, які відповідають визначенню інвестиційної власності.
- 49 У звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід орендар подає теперішні витрати на відсотки за орендним зобов'язанням окремо від амортизаційних стягнень за актив з правом використання. Витрати на відсотки за орендним зобов'язанням – це компонент фінансових витрат, які параграф 826) 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 частини орендного зобов'язання – до фінансової діяльності;
- б) грошові платежі в рахунок відсотків за орендним зобов'язанням – застосовуючи вимоги МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» щодо сплачених відсотків; та
- в) короткострокові орендні платежі, платежі з оренду 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 показники діяльності та грошові потоки орендаря. В параграфах 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 за посиланням в цю одну примітку чи окремий розділ, присвячений оренді.
- 53 Орендар розкриває інформацію про такі суми за звітний період:
- а) амортизаційні стягнення за активи з правом використання за класом орендованого активу;
 - б) витрати на відсотки за орендними зобов'язаннями;
 - в) витрати, пов'язані з короткостроковою орендою, які обліковуються із застосуванням параграфа 6. 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 обліковується із застосуванням параграфа 6. Ці витрати не повинні включати витрати, пов'язані з короткостроковою орендою малоцінних активів, включені у параграф 53в);
 - г) витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включені в оцінку орендних зобов'язань;
 - д) дохід від суборенди активів з правом використання;
 - е) сукупний обсяг вибуття грошових коштів за оренду;
 - є) збільшення активів з правом використання;
 - ж) прибутки або збитки, що виникають внаслідок операцій продажу та зворотної оренди; та
 - з) балансову вартість активів за правом використання на кінець звітного періоду за класом орендованого активу.
- 54 Орендар розкриває інформацію, перелічену в параграфі 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 орендних зобов'язань за короткостроковою орендою, що обліковуються із застосуванням параграфа 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 параграфа 53в).
- 56 Якщо активи з правом використання відповідають визначенню інвестиційної власності, то орендар застосовує вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 40. У такому випадку від орендаря не вимагається розкривати інформацію, якої вимагає параграф 53а), д) є) або з) для таких активів з правом використання.
- 57 Якщо орендар оцінює активи з правом за переоціненими сумами, застосовуючи МСБО 16, то щодо цих активів з правом використання він розкриває інформацію, якої вимагає параграф 77 МСБО 16.
- 58 Орендар розкриває аналіз строків погашення орендних зобов'язань, застосовуючи параграфи 39 та Б11 МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», окремо від аналізу строків погашення інших фінансових інструментів.
- 59 Окрім інформації, розкриття якої вимагають параграфи 53–58, орендар розкриває додаткову кількісну і якісну інформацію про свою орендну діяльність, необхідну для досягнення мети розкриття інформації, викладеної в параграфі 51 (як описано в параграфі Б48). Ця додаткова

інформація включає, зокрема, інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити:

- а) природу орендної діяльності орендаря;
 - б) майбутні вибуття грошових коштів, які потенційно можуть виникнути і які не відображені в оцінці орендних зобов'язань. Сюди належать вибуття грошових коштів внаслідок
 - i) змінних орендних платежів (які описані в параграфі Б49);
 - ii) можливостей припинення оренди або можливостей продовження оренди (які описані в параграфі Б50);
 - iii) гарантій ліквідаційної вартості (які описані в параграфі Б51); та
 - iv) оренди, яка ще не діє, але щодо якої орендар взяв на себе зобов'язання.
 - в) обмеження або умови, накладені орендою; та
 - г) операції продажу та зворотної оренди (які описані в параграфі Б52).
- 60 Орендар, який обліковує короткострокову оренду або оренду малоцінних активів, застосовуючи параграф 8, розкриває цей факт.

Орендодавець

Класифікація оренди (параграфи 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 винагороди щодо володіння орендованим активом. Оренда класифікується як **операційна оренда**, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння орендованим активом.
- 63 Чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми контракту. 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 орендований актив наприкінці строку оренди;
 - б) орендар має право вибору придбати орендований актив за ціною, що, як очікується, буде нижчою за *справедливу вартість* на дату, коли вибір може бути здійснений, і достатньою для обґрунтованої впевненості на *дату початку оренди* в тому, що вибір буде здійснено;
 - в) строк оренди становить більшу частину *строку економічного використання* орендованого активу, навіть якщо право власності не передається;
 - г) на дату початку оренди теперішня вартість орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості орендованого активу; та
 - г) орендований актив має такий особливий характер, що тільки орендар може використовувати його, не здійснюючи значних модифікацій.
- 64 Далі наведено показники ситуацій, які окремо або в комбінації також ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:
- а) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар;
 - б) прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі 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 показники в параграфах 63–64 не завжди є переконливими. Якщо, виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всіх ризиків та винагород щодо володіння орендованим активом, то оренду класифікують як операційну оренду. Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на орендований актив передається наприкінці оренди за змінну

плату, що дорівнює його справедливій вартості на той час, або якщо є змінні орендні платежі, внаслідок чого орендодавець не передає в основному всіх ризиків та винагород.

- 66 Класифікацію оренди здійснюють на дату початку оренди; повторна оцінка здійснюється лише у разі модифікації оренди. Зміни оцінок (наприклад, зміни оцінок строку економічного використання або ліквідаційної вартості орендованого 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 строку оренди орендодавець визнає активи, надані у фінансову оренду, 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 ставку відсотка, що неявно передбачена в оренді. У випадку суборенди, якщо ставку відсотка, неявно передбачену в суборенді, неможливо визначити, то для оцінки чистої інвестиції в суборенду орендодавець-посередник може скористатися дисконтною ставкою на головну оренду (скоригованою 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. Ставка відсотка, що неявно передбачена 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 орендованого активу протягом строку оренди, не отримані на дату початку оренди:
- а) фіксовані платежі (в тому числі по суті фіксовані платежі, як описано в параграфі Б42), за вирахуванням будь-якої кредиторської заборгованості в рахунок заохочення оренди;
 - 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 заборгованість за гарантією;
 - г) ціну реалізації варіанту придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує такий варіант (оцінену з урахуванням чинників, описаних у параграфі Б37); та
 - г) платежі в рахунок штрафів за припинення терміну дії оренди, якщо умови орендної угоди передбачають можливість припинення оренди орендарем.

Орендодавці-виробники або орендодавці-дилери

- 71 На дату початку оренди орендодавець-виробник або орендодавець-дилер щодо кожної своєї фінансової оренди відображає таку інформацію:
- а) дохід, який є справедливою вартістю орендованого 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) орендованого активу мінус теперішня вартість *негарантованої ліквідаційної вартості*; та
 - в) прибуток або збиток від продажу (який є різницею між надходженнями від продажу та собівартістю продажу) відповідно до його політики безпосередніх продажів, до якого 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 орендований актив, як описано в МСФЗ 15.

- 72 Часто орендодавці-виробники або орендодавці-дилери пропонують клієнтам вибір: або придбати актив або орендувати його. Фінансова оренда активу орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером породжує прибуток або збиток, еквівалентний прибутку або збитку внаслідок безпосереднього продажу орендованого активу за нормальними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торговельні знижки.
- 73 Іноді орендодавці-виробники або орендодавці-дилери для залучення клієнтів призначають занижені ставки відсотка. Застосування таких ставок відсотка приводить до того, що орендодавець визнає на дату початку оренди надто велику частку загального прибутку від операції. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, то орендодавець-виробник або орендодавець-дилер обмежує прибуток від продажу прибутком, який був б нарахований за умови стягнення ринкової ставки відсотка.
- 74 Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер визнає витрати, понесені у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про фінансову оренду, як витрати 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 отриманням фінансової оренди, виключаються з визначення первісних прямих витрат і, отже, виключаються з суми чистої інвестиції в цю оренду.

Подальша оцінка

- 75 **Орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі моделі, яка відображає сталу періодичну норму 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, з *валових інвестицій в оренду*.
- 77 Щодо 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 розподіляє дохід протягом строку оренди та визнає будь-яке зменшення вже нарахованих сум негайно.
- 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 орендованих активів; та
 - б) компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з індивідуальною ціною розширення сфери дії оренди, та відповідні коригування такої індивідуальної ціни з метою відобразити обставини конкретної угоди.
- 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 оренди, орендодавець:
 - i) обліковує модифікацію оренди як нову оренду з дати набрання модифікацією чинності; та
 - ii) оцінює балансову вартість орендованого активу як чисту інвестицію в оренду безпосередньо перед датою набрання модифікацією чинності.
 - 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 орендованого активу зменшується.**
- 82 Орендодавець визнає затрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, як витрати.
- 83 Орендодавець додає первісні прямі витрати, понесені при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, до балансової вартості орендованого активу та визнає їх як витрати протягом строку оренди за такою самою основою, як дохід від оренди.
- 84 Політика нарахування амортизації на активи, що амортизуються, які здаються в операційну оренду, 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 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 після укладання угоди 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 модифікацією чинності, 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 орендовані активи, надані в операційну оренду, у своєму звіті про фінансовий стан відповідно до природи орендованого 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 показники діяльності та грошові потоки орендодавця. В параграфах 90–97 викладені вимоги щодо того, як досягти цієї мети.**
- 90 Орендодавець розкриває такі суми за звітний період:
- а) щодо 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 параграфі 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 параграфі 89. Ця додаткова інформація включає, зокрема, інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити
- а) природу орендної діяльності орендодавця; та
 - б) як орендодавець здійснює управління ризиком, пов'язаним з будь-якими правами, які він зберігає стосовно наданих в оренду активів. Зокрема, орендодавець розкриває свою

стратегію управління ризиками щодо прав, збережених ним щодо наданих в оренду активів, у тому числі будь-які засоби, завдяки яким орендодавець зменшує цей ризик. До таких засобів можуть належати, наприклад, угоди про викуп, гарантії ліквідаційної вартості або змінні орендні платежі, що використовуються у випадку перевищення встановлених 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, що надаються в операційну оренду, орендодавець застосовує вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16. Застосовуючи вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16, орендодавець дезагрегує кожний клас основних засобів на активи, що надаються в операційну оренду, та активи, що не надаються в операційну оренду. Відповідно, орендодавець розкриває інформацію, якої вимагає МСБО 16, для активів, як надаються в операційну оренду (за класом орендованого активу), окремо від власних активів, які орендодавець утримує або 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 строків орендних платежів, 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 продажу майна з подальшою його орендою

- 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 угоду про передачу активу та оренду, застосовуючи параграфи 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 правом використання, що виникає внаслідок подальшої оренди, пропорційно попередній балансовій вартості активу, яка стосується права використання, 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 щодо 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 коштів, отриманих від продажу активу, за справедливою вартістю здійснює такі коригування:

- а) будь-які суми, розраховані з використанням індексів чи ставок, нижчих за ринкові, обліковують як попередня сплата орендних платежів; та
- б) будь-які суми, розраховані з використанням індексів чи ставок, вищих за ринкові, обліковують як додаткове фінансування, надане орендодавцем-покупцем орендареві-продавцеві.

102 Суб'єкт господарювання складає оцінку будь-якого потенційного коригування, якого вимагає параграф 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 угодою за оренду 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.

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 оренований актив для використання орендарем .
строк економічного використання (economic life)	Це або період, протягом якого, як очікується, активом користуватиметься один або більше користувачів, або кількість продукції чи подібних одиниць, що, як очікується, будуть отримані від активу одним або більше користувачами.
дата набрання модифікацією чинності (Дата набрання чинності of the modification)	Дата, з якої, за згодою обох сторін, починає діяти модифікація 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 о основному всі ризики та винагороди щодо володіння оренованим активом .
фіксовані платежі (fixed payments)	Платежі, здійснені орендарем на користь орендодавця за право використовувати оренований актив протягом строку оренди, за винятком змінних орендних платежів .
сукупна 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 угоди про оренду inception date of the lease (inception date)	Більш рання з двох дат: дати угоди про оренду та дати, коли сторони дійшли згоди щодо основних умов оренди.
первісні прямі витрати (initial direct costs)	Додаткові витрати, понесені у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про оренду , які не були б понесені, якби такої угоди не було укладено, за винятком таких витрат, понесених орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв'язку з фінансовою орендою .
ставка відсотка, неявно передбачена в оренді (interest rate implicit in the lease)	Ставка відсотка, завдяки якій теперішня вартість (а) орендних платежів та (б) негарантованої залишкової вартості дорівнює сумі (і) справедливої вартості орендованого активу та (ii) будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.
оренда (lease)	Угода, або частина угоди, яка передає право на використання активу (оренованого активу) на період 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 оренованих активів , або розширення чи скорочення строку оренди за угодою).

орендні платежі (lease payments)	Платежі, здійснені орендарем на користь орендодавця, пов'язані з правом використання оренованого активу протягом строку оренди, до яких належать а) фіксовані платежі (в тому числі по суті фіксовані платежі), мінус будь-які стимули до оренди; б) змінні орендні платежі, 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 можливість для орендаря 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 не-орендні компоненти угоди, окрім випадків, коли орендар обирає можливість поєднати не-орендні компоненти 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 погасити заборгованість за гарантією. Орендні платежі не включають платежі, віднесені на не-орендні компоненти.
строк оренди (lease term)	Строк оренди – це нескасовний період, протягом якого орендар має право використовувати оренований 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 на використання оренованого активу на певний період часу в обмін на компенсацію.
додаткова ставка запозичення орендаря (lessee's incremental borrowing rate)	Ставка відсотка, яку орендар заплатив би, щоб позичити на подібний строк та з подібним забезпеченням кошти, необхідні для того, щоб отримати актив, за вартістю подібний до активу з правом використання за подібних економічних умов.
орендодавець (lessor)	Суб'єкт господарювання, який надає право на використання оренованого активу на певний період часу в обмін на компенсацію.
чиста інвестиція в оренду (net investment in the lease)	Сукупна інвестиція в оренду , дисконтована на за ставкою відсотка, неявно передбаченою в оренді .
операційна оренда (operating lease)	Оренда, яка не передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння оренованим активом .
можливі орендні платежі (optional lease payments)	Платежі, які будуть здійснені орендарем на користь орендодавця за право використовувати оренований 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 використовується актив для виконання угоди з клієнтом (в тому числі всі 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) оренованого активу на кінець оренди щонайменше дорівнюватиме вказані величини.
актив з правом використання (right-of-use asset)	Актив, який представляє право орендаря використовувати оренований 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 орендований актив знову здається в оренду орендарем («проміжним орендодавцем») третій стороні, а оренда («головна оренда») між головним орендодавцем та орендарем лишається в силі.
орендований 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) сукупною інвестицією в оренду ; та б) чистою інвестицією в оренду .
негарантована ліквідаційна вартість (unguaranteed residual value)	Частина ліквідаційної вартості оренованого активу , реалізація якої орендодавцем не гарантована або гарантована лише стороною, пов'язаною з орендодавцем.
змінні орендні платежі (variable lease payments)	Частина платежів, здійснених орендарем на користь орендодавця за право використовувати орендований 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

угода (contract)	Домовленість між двома або більшою кількістю сторін, яка породжує права та зобов'язання, що мають обов'язкову юридичну силу.
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 до застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною стандарту. В цьому описано застосування параграфів 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 наслідків 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 угод

- Б2 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання поєднує дві або більшу кількість угоди, укладених у той самий або приблизно у той самий час з тим самим контрагентом (або пов'язаними сторонами контрагента), та обліковує ці угоди як одну угоду, якщо виконується одна або більша кількість таких критеріїв:
- а) перемовини щодо цих угод проводились як перемовини щодо пакету угод із загальною комерційною метою, яку неможливо зрозуміти без урахування всіх угод разом;
 - б) сума компенсації, яка має бути сплачена за однією угодою, залежить від ціни або виконання іншої угоди; або
 - в) права на використання орендованих активів, передані в угодах, (або інші права на використання орендованих активів, передані в кожній з угод) становлять єдиний орендний компонент, як описано в параграфі Б32.

Вилучення з визнання: оренди, у яких орендований актив є малоцінним активом (параграфи 5–8)

- Б3 За винятком зазначеного в параграфі Б7, цей стандарт дозволяє орендареві застосовувати параграф 6 для обліку оренди, у якій орендований актив є малоцінним активом. Орендар оцінює вартість орендованого активу на основі вартості активу, коли він є новим, незалежно від віку активу, що орендується.
- Б4 Оцінка того, чи є орендований актив малоцінним, здійснюється на абсолютній основі. Оренда малоцінних активів відповідає критеріям для облікового підходу, викладеного в параграфі 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 орендований актив малоцінним.
- Б5 Орендований актив може бути малоцінним лише якщо:
- а) орендар може отримати вигоду від використання самого орендованого активу або разом з іншими ресурсами, наявними у орендаря; та
 - б) орендований актив не є сильно залежним від інших активів або тісно взаємопов'язаним з ними.
- Б6 Оренда орендованого 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 орендованих активів можуть бути планшети та персональні комп'ютери, невеликі предмети меблів та телефони.

Ідентифікація оренди (параграфи 9–11)

- Б9 Щоб оцінити, чи передає угода право контролю використання ідентифікованого активу (див. параграфи 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 параграфах Б21–Б23); та
 - б) право керувати використанням ідентифікованого активу (як описано в параграфах Б24–Б30).
- Б10 Якщо клієнт має право контролювати використання ідентифікованого активу протягом лише частини строку дії угоди, то угода містить оренду на таку частину строку дії угоди.
- Б11 Угода щодо отримання товарів або послуг може бути укладена спільною діяльністю або від імені спільної діяльності, як визначено в МСФЗ 11 «Спільна діяльність». У такому випадку спільна діяльність вважається клієнтом угоди. Тому, оцінюючи, чи містить угода 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 угода оренду для кожного потенційно окремого компонента оренди. Настанови щодо окремих компонентів оренди викладені в параграфі Б32.

Ідентифікований актив

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

Матеріальні права заміни

- Б14 Навіть якщо актив вказаний, клієнт не має права використовувати ідентифікований актив, якщо постачальник має матеріальне право змінити актив протягом періоду використання. Право постачальника замінити актив є матеріальним, 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 матеріальним, 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 матеріальним, базується на фактах і обставинах на початок дії угоди і не має брати до уваги майбутні події, які на початку дії угоди не вважаються імовірними протягом строку дії угоди. Приклади майбутніх подій, які на початку дії угоди 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, які не є достатньо розвиненою станом на початок дії угоди;
 - 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 угоди; та
 - г) значна різниця між ринковою ціною активу протягом періоду використання та ринковою ціною, яка передбачалася на початку дії угоди.

- 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 перевищать 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 матеріальне право, клієнт має виходити з того, що будь-яке право заміни не є матеріальним.

Частини активів

- Б20 Частина потужностей активу є ідентифікованим активом, якщо вона фізично окресленою (наприклад, підлога будівлі). Потужність або інша частина активу, яка не є фізично окресленою (наприклад, частина потужностей кабелю з оптичного волокна) не є ідентифікованим активом, окрім випадків, коли вона становить практично всю потужність активу і, отже, надає клієнтові право отримувати практично всі економічні вигоди від використання активу.

Право отримувати економічні вигоди від використання

- Б21 Щоб контролювати використання ідентифікованого активу, клієнту необхідно мати право отримувати практично 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 практично всі економічні вигоди від використання активу, суб'єкт господарювання бере до уваги економічні вигоди, які є наслідком використання активу у визначених межах права клієнта на використання активу (див. параграф Б30). Наприклад:
- а) якщо угода обмежує використання автотранспортного засобу лише однією конкретною територією протягом періоду використання, то суб'єкт господарювання бере до уваги економічні вигоди від використання цього автотранспортного засобу лише у межах такої території.
 - б) якщо угода встановлює, що клієнт може наїздити лише конкретну кількість кілометрів протягом періоду використання, то суб'єкт господарювання бере до уваги економічні вигоди від використання автотранспортного засобу лише на дозволений кілометраж.
- Б23 Якщо угода вимагає від клієнта сплатити постачальникові або іншій стороні частину 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 практично 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, частину 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 параграфах Б25–Б30); або
 - б) відповідні рішення щодо того, як і з якою метою використовується актив, визначені наперед і

- i) клієнт має право експлуатувати актив (або керувати іншими в експлуатації активу у спосіб, який він визначає) протягом усього періоду використання, причому постачальник не має права змінювати його експлуатаційні інструкції; або
- ii) клієнт призначив актив (або конкретні аспекти активу) у такий спосіб, що наперед визначив, як і з якою метою актив використовуватиметься протягом усього періоду використання.

Спосіб і мета використання активу

- Б25** У клієнта є право керувати способом та метою використання активу, якщо, у межах свого права використання, визначеного в угоді, він може змінювати спосіб і мету використання активу протягом усього періоду використання. Здійснюючи цю оцінку, суб'єкт господарювання розглядає права щодо ухвалення рішення, які найбільшою мірою стосуються способу та мети використання активу протягом усього періоду використання. Права щодо ухвалення рішення є такими, що найбільшою мірою стосуються способу та мети використання активу, якщо вони впливають на економічні вигоди, які будуть отримані від використання. Права щодо ухвалення рішення, що найбільшою мірою стосуються способу та мети використання активу, швидше за все, будуть різними для різних угод, залежно від природи активу та умов угоди.
- Б26** Прикладами прав щодо ухвалення рішень, які, залежно від обставин, надають право змінювати спосіб та мету використання активу, 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 спосіб та мету використання активу, належать права, які обмежуються експлуатацією або підтриманням технічного стану активу. Такими правами можуть володіти клієнт або постачальник. Хоча права, такі як право здійснювати експлуатацію або підтримувати технічний стан активу, часто є суттєвими для ефективного використання активу, вони не є правами керувати способом та метою використання активу. Однак права здійснювати експлуатацію активу можуть надавати клієнтові право керувати використанням активу, якщо відповідні рішення щодо способу та мети використання активу ухвалені наперед (див. параграф Б246)(i)).

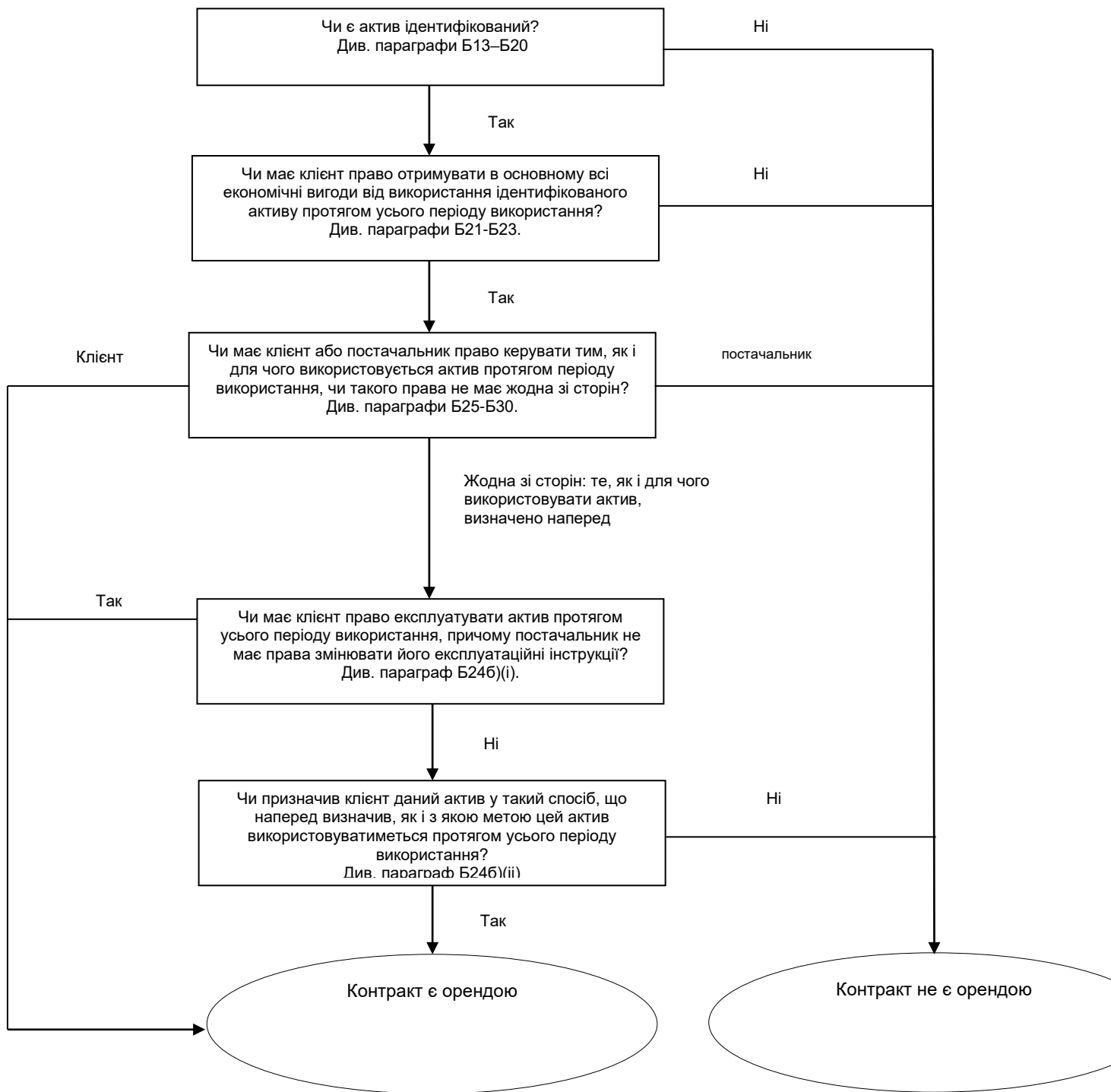
Рішення, ухвалені протягом та до періоду використання

- Б28** Відповідні рішення щодо способу та мети використання активу можуть бути ухвалені наперед різними способами. Наприклад, відповідні рішення можуть бути ухвалені наперед самим проектом активу або викладеними в угоді обмеженнями щодо 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 призначив актив (або конкретні аспекти активу) як описано в параграфі Б246)(ii). Отже, окрім випадків, коли існують умови, описані в параграфі 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 угоді до періоду використання, без будь-яких інших прав щодо ухвалення рішення, пов'язаних з використанням активу, надає клієнтові такі самі права, що і будь-якому клієнтові, який купує товари або послуги.

Захисні права

- Б30 Угода може містити умови, покликані захистити інтерес постачальника в даному активі або інших активах, захистити його персонал, або забезпечити дотримання постачальником законів чи нормативних актів. Це приклади захисних прав. Наприклад, угода 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 скласти оцінку того, чи є угода орендою (або чи містить вона оренду). Див. параграфи Б13–Б20



Розмежування компонентів угоди (параграфи 12–17)

- Б32 Право на орендованого активу є окремим компонентом оренди, якщо виконуються обидві такі умови:
- а) орендар може отримувати вигоду від використання орендованого 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) орендований актив не є ані сильно залежним, ані тісно взаємопов'язаним з іншими орендованими активами, зазначеними у даному договорі. Наприклад, той факт, що прийняття орендарем рішення не орендувати орендований актив не матиме значного впливу на його права використовувати інші орендовані активи, передбачені в угоді, може свідчити про те, що орендований актив не є сильно залежним чи тісно взаємопов'язаним з такими іншими орендованими активами.
- Б33 Угода може включати суму, яка має бути сплачена орендодавцем за свою 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 компонента угоди, а вважаються частиною загальної компенсації, яка розподіляється на окремі ідентифіковані компоненти угоди.

Строк оренди (параграфи 18–21)

- Б34 Визначаючи строк оренди та оцінюючи тривалість нескасовного періоду оренди, суб'єкт господарювання застосовує визначення угоди та встановлює період, протягом якого угода є забезпечена правовою санкцією. Оренда більше не є забезпеченою правовою санкцією, коли орендар і орендодавець – кожний має право припинити діє оренди без дозволу іншої сторони, заплативши лише 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 нескасовний період оренди включає цей період, протягом якого діє 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 орендований 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 угоди 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 непередбачених платежів, таких як платежі в рахунок штрафів за припинення дії оренди або гарантії ліквідаційної вартості; та
 - iii) умови будь-якого можливого продовження або припинення оренди, яке може бути реалізоване після перших періодів можливого 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 орендованого активу, здійснені (або здійснення яких очікується) протягом строку дії угоди, що, як передбачається, дасть значну економічну вигоду

- орендареві коли можна буде реалізувати можливість продовжити або припинити дію оренди або придбати орендований актив;
- в) витрати, пов'язані з припиненням оренди, такі як витрати, пов'язані з перемовинами, витрати на переміщення, витрати на ідентифікацію іншого орендованого 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 орендованого активу до передбаченого в угоді стану або у передбачене в угоді місце;
 - г) важливість орендованого активу для діяльності орендаря, беручи до уваги, зокрема, те, чи є орендований актив спеціалізованим активом, місце знаходження орендованого 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 угоди (наприклад, гарантією ліквідаційної вартості) так, що орендар гарантує орендодавцеві мінімальну або фіксовану у грошовому вираженні рентабельність, яка в основному лишається однаковою незалежно від того, яка можливість реалізована. У таких випадках, та незважаючи на настанови щодо по суті фіксовані платежі у параграфі 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 можливості припинити оренду.
- Б39** Що коротший нескасовний 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 нескасовний 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 орендованих 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 параграфі 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 впевнений 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 орендованого активу, не передбачені на дату початку оренди, що, як очікується, завдяки яким орендар, як очікується, матиме значну економічну вигоду, коли можна буде реалізувати можливість продовжити або припинити оренду або придбати орендований актив;
 - б) значна модифікація або адаптація орендованого активу, яка не була передбачена на дату початку оренди;
 - в) початок суборенди орендованого 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 правом використання).

По суті фіксовані орендні платежі (параграфи 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, що однак по суті є неминучою. По суті фіксовані орендні платежі існують, наприклад, якщо:

- a) 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 статися; чи
 - ii) платежі, які спершу мали структуру змінних орендних платежів, пов'язаних з використанням орендованого 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 орендованому активі до дати початку оренди

Витрати орендаря, пов'язані зі спорудженням або проектуванням орендованого активу

- Б43 Суб'єкт господарювання може вести перемовини щодо оренди до того, як орендований актив може бути наданий для використання орендарем. У деяких видах оренди орендований актив, для того, щоб орендар міг його використовувати, можливо, необхідно побудувати або змінити його проект. Залежно від умов угоди 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 орендованого активу, то орендар обліковує ці витрати, застосовуючи інші відповідні стандарти, наприклад, МСБО 16. Витрати, пов'язані зі спорудженням чи проектуванням орендованого активу, не включають платежі, здійснені орендарем за право використовувати орендований актив. Платежі за право використовувати орендований актив – це платежі за оренду, незалежно від часу здійснення таких платежів.

Юридичне право на орендований актив

- Б45 Орендар може отримати юридичне право на орендований 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 орендований 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 параграфів 98–103.
- Б47 Однак якщо орендар не отримує контролю над орендованим 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 орендований актив до того, як юридичне право буде передане орендодавцеві. У такому випадку, якщо орендар отримує юридичне право на орендований 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 про оренду (параграф 59)

- Б48 Визначаючи, чи необхідна додаткова інформація про орендну діяльність, щоб виконати мету розкриття інформації, викладену в параграфі 51, орендар розглядає таке:

- а) чи є доречна така інформація для користувачів фінансової звітності. Орендар надає додаткову інформацію, визначену в параграфі 59, лише якщо очікується, що така інформація є доречною для користувачів фінансової звітності. У цьому контексті це 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 параграфі 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 параграфі 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 *орендних платежів, пов'язаних з можливостями продовження або припинення оренди*, порівняно з орендними платежами
 - в) поширеність використання можливостей продовження або припинення оренди, які не були включені в оцінку орендних зобов'язань;
 - 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 параграфі 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 орендованих активів, для яких такі гарантії надані; та
 - г) інші операційні та фінансові наслідки таких гарантій.
- Б52 Додаткова інформація, пов'язана з операціями продажу та зворотного викупу, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети, викладеної в параграфі 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад
- а) причини, через які орендар здійснює операції продажу та зворотного викупу, та поширеність таких операцій;

- б) ключові умови окремих операцій продажу та зворотного викупу;
- в) платежі, не включені в оцінку орендних зобов'язань; та
- г) вплив операцій продажу та зворотного викупу на грошові потоки у звітному періоді.

Класифікація оренди орендодавцем (параграфи 61–66)

- Б53** Класифікація оренди для орендодавців у цьому стандарті базується на тому, якою мірою оренда передає [орендареві] ризики та винагороди, пов'язані з володінням орендованого активу. Ризики включають можливості збитків через невикористання потужностей або технологічне старіння та коливання рентабельності внаслідок зміни економічних умов. Винагородами можуть бути очікування рентабельного функціонування орендованого активу протягом строку його економічного використання та очікування доходу від збільшення вартості чи реалізації ліквідаційної вартості.
- Б54** Угода про оренду може включати умови щодо коригування орендних платежів за конкретні зміни, що сталися у період між датою початку дії угоди про оренду та датою початку оренди (такі як зміна вартості орендованого активу у 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 угоди про оренду.
- 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 параграфи 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 орендованого активу в елементі землі та елементі будівель оренди на дату початку дії угоди про оренду. 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 її фінансову оренду або як операційну оренду, застосовуючи параграфи 62–66 та Б53–Б54. У такі випадках орендодавець вважає, що строк економічного використання будівель є строком економічного використання всього орендованого активу.

Класифікація суборенди

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

Додаток В

Дата набрання чинності та перехід

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. Дostroкове 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.

Перехід

- В2 Для цілей вимог, викладених в параграфах 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 угода орендою або чи містить вона оренду на дату першого застосування. Натомість, суб'єктові господарювання дозволяється:
- а) застосовувати цей стандарт до угод, які раніше були ідентифіковані як оренди із застосуванням МСБО 17 «Оренда» та КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду». До таких угод суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо переходу, викладені в параграфах В5–В18;
 - б) не застосовувати цей стандарт до угод, 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, виклеєний у параграфі В3, то він розкриває цей факт та застосовує цей практичний прийом до всіх своїх угод. Внаслідок цього суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені в параграфах 9–11, лише до угод, 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 кумулятивним наслідком застосування раніше того стандарту, який є визнаним у звітності на дату першого застосування цього стандарту відповідно до параграфів В7–В13.
- В6 Орендар застосовує вибір, описаний у параграфі В5, узгоджено й послідовно до всієї своєї оренди, у якій він є орендарем.
- В7 Якщо орендар вирішує застосовувати цей стандарт відповідно до параграфа В5б), то він не перераховує порівняльну інформацію. Натомість орендар визнає кумулятивний наслідок первісного 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

- В8 Якщо орендар вирішує застосовувати цей стандарт відповідно до параграфа В5б), то він

- а) на дату першого застосування для оренди, що раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, визнає орендні зобов'язання. Орендар оцінює таке орендне зобов'язання за теперішньою вартістю не сплачених орендних платежів, дисконтованою з використанням додаткової ставки запозичення 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 правом використання. Орендар має вибрати, для кожної оренди окремо, як оцінювати такий актив з правом використання: чи
 - i) за його балансовою вартістю так, ніби цей стандарт застосовувався з дати початку оренди, але дисконтованою за додатковою ставкою запозичення орендаря на дату першого застосування; чи
 - ii) 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 правом використання застосувати МСБО 36 «Зменшення корисності активів», окрім випадків, коли орендар застосовує практичний прийом, описаний в параграфі В10б).
- В9** Незважаючи на вимоги параграфа В8, 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, орендований актив за якою є малоцінний (як описано в параграфах Б3–Б8), який обліковуватиметься із застосуванням параграфа 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 правом використання та орендні зобов'язання, що виникає внаслідок такої оренди, застосовуючи МСБО 40 та цей стандарт з дати першого застосування.
 - в) оцінює актив з правом передачі 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 правом використання та облікове зобов'язання, що виникає внаслідок такої оренди, застосовуючи МСБО 40 та цей стандарт з дати першого застосування
- В10** Застосовуючи цей стандарт ретроспективно, відповідно до параграфа В5б), 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 дисконтну ставку до портфеля оренди з обґрунтовано подібними характеристиками (наприклад, оренди з подібними строками оренди, що лишилися, для подібного класу орендованого 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 після дати першого застосування. Якщо орендар вибирає цей практичний прийом, то він коригує актив з правом використання на дату першого застосування на величину забезпечення для обтяжливої оренди, визнаної у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою першого застосування;
 - в) орендар може вибрати варіант застосування вимог, викладених у параграфі В8, до оренди, для якої строк оренди закінчується протягом 12 місяців від дати першого застосування. У такому випадку орендар
 - i) обліковує цю оренду у такий самий спосіб, що і короткострокову оренду, як описано в параграфі 6; та

- ii) 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 правом використання на дату першого застосування;
- г) орендар може скористатися інтуїтивною оцінкою, наприклад, при визначенні строку оренди, якщо угода містить можливості продовження або припинення оренди.

Оренда, раніше класифікована як фінансова оренда

- B11 Якщо орендар вирішив застосувати цей стандарт відповідно до параграфа B56) до оренди, яка була класифікована як фінансова оренда із застосуванням МСБО 17, то балансовою вартістю активу з правом використання та орендного зобов'язання на дату першого застосування є балансова вартість орендного активу та орендного зобов'язання безпосередньо перед такою датою, оцінена із застосуванням МСБО 17. Для такої оренди орендар обліковує актив з правом використання та орендне зобов'язання, застосовуючи цей стандарт з дати першого застосування.

Розкриття інформації

- B12 Якщо орендар вирішив застосувати цей стандарт відповідно до параграфа B56), то він розкриває інформацію про перше застосування, якої вимагає параграф 28 МСБО 8, за винятком інформації, зазначеної в параграфі 28д) МСБО 8. Замість інформації, вказаної в параграфі 28д) МСБО 8, орендар розкриває
- а) середньозважену додаткову ставку запозичення орендаря, застосовану до орендних зобов'язань, визнаних у звіті про фінансовий стан на дату першого застосування цього стандарту; та
 - б) пояснення будь-яких різниць між:
 - i) взятими зобов'язаннями за операційною орендою, розкритими при застосуванні МСБО 17 на кінець річного звітного періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, дисконтованими з використанням додаткової ставки запозичення на дату першого застосування, як описано в параграфі B8а); та
 - ii) орендними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан на дату першого застосування.
- B13 Якщо орендар застосовує один або кілька практичних прийомів, вказаних у параграфі B10, то він розкриває цей факт.

Орендодавці

- B14 Окрім описаного в параграфі B15, 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.
- B15 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 може 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 строку угоди, що лишився до її закінчення, та умов головної оренди та суборенди 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 продажу та зворотної оренди до дати першого застосування

- B16 Суб'єкт господарювання не здійснює повторної оцінки операцій продажу та зворотної оренди, угоди щодо яких були укладені до дати першого застосування, щоб визначити, чи відповідає передача орендованого 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) спосіб, у який він обліковує будь-яку іншу операційну оренду, що існує на дату першого застосування; та
 - б) коригує актив з правом використання 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 визнав 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 правом використання 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»*.

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»*.