

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17

«Аренда»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта заключается в определении надлежащей учетной политики и состава информации, подлежащей раскрытию, в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться для учета всех договоров аренды, за исключением:
- (a) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
 - (b) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.
- Однако не допускается применять настоящий стандарт в качестве базы оценки:
- (a) недвижимости, находящейся в распоряжении арендаторов, которая отражается в учете как инвестиционное имущество (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»);
 - (b) инвестиционного имущества, предоставленного арендодателями по договорам операционной аренды (см. МСФО (IAS) 40);
 - (c) биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
 - (d) биологических активов, предоставленных арендодателями по договорам операционной аренды (см. МСФО (IAS) 41).
- 3 Настоящий стандарт применяется в отношении договоров, предусматривающих передачу права на использование активов, даже, несмотря на то, что эксплуатация таких активов может потребовать от арендодателя оказания значительных услуг, связанных с техническим обслуживанием данных активов. Настоящий стандарт не применяется в отношении соглашений об оказании услуг, не предусматривающих переход права на использование активов от одной стороны договора к другой.

Определения

- 4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Аренда** — договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей.
- Финансовая аренда** — аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.
- Операционная аренда** — аренда, отличная от финансовой аренды.
- Аренда без права досрочного прекращения** — аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях:
- (a) при возникновении какого-либо маловероятного условного факта хозяйственной деятельности;
 - (b) с согласия арендодателя;
 - (c) если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же самым арендодателем;

- (d) в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, которая на дату начала арендных отношений позволяет обоснованно считать, что продолжение аренды гарантировано.

Дата начала арендных отношений — более ранняя из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. По состоянию на эту дату:

- (a) аренда классифицируется как операционная или финансовая;
- (b) в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Начало срока аренды — дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды. Это дата первоначального признания аренды (т. е. признания соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов, возникающих в связи с арендой).

Срок аренды — не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил договор об аренде актива, а также дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в соответствии с договором аренды, если на начальную дату аренды можно обоснованно считать, что арендатор реализует такое право.

Минимальные арендные платежи — платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, затрат на обслуживание и налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующим:

- (a) применительно к арендатору — суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором;
- (b) применительно к арендодателю — остаточная стоимость, гарантированная арендодателю:
 - (i) арендатором;
 - (ii) стороной, связанной с арендатором; или
 - (iii) третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязательства по гарантии.

Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку соответствующего актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на начальную дату аренды можно обоснованно ожидать реализации этого права, то минимальные арендные платежи включают минимальные платежи, которые должны быть выплачены на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации этого права на покупку, и платеж, который требуется совершить для реализации этого права.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Срок экономической службы — это:

- (a) период времени, в течение которого предполагается использование актива в экономических целях одним или более пользователями; либо
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от использования актива одним или более пользователями.

Срок полезного использования — расчетный оставшийся с начала срока аренды период, не ограниченный сроком аренды, на протяжении которого предприятие предполагает получать экономические выгоды от использования актива.

Гарантированная остаточная стоимость:

- (a) применительно к арендатору — часть остаточной стоимости, гарантированная арендатором или стороной, связанной с арендатором (при этом сумма гарантии представляет собой максимальную сумму, которая может причитаться к выплате); и
- (b) применительно к арендодателю — часть остаточной стоимости, гарантированная арендатором или третьим лицом, не связанным с арендатором, которое в финансовом отношении способно выполнить свои обязательства по гарантии.

Негарантированная остаточная стоимость — часть остаточной стоимости актива, являющегося предметом аренды, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только стороной, связанной с арендодателем.

Первоначальные прямые затраты — дополнительные затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

Валовые инвестиции в аренду — это совокупность:

- (a) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды,
- (b) негарантированной остаточной стоимости, начисляемой арендодателю.

Чистые инвестиции в аренду — валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Незаработанный финансовый доход — разница между:

- (a) валовыми инвестициями в аренду и
- (b) чистыми инвестициями в аренду.

Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды — ставка дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений, агрегированная приведенная стоимость (a) минимальных арендных платежей и (b) негарантированной остаточной стоимости становится равна сумме (i) справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя.

Расчетная процентная ставка по договору аренды — ставка процента, который арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если таковую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.

Условная арендная плата — часть арендных платежей, не зафиксированная в виде определенной суммы, а основанная на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент будущих продаж, размер будущего использования, будущие индексы цен, будущие рыночные процентные ставки).

- 5 Договор аренды или обязательство в отношении основных условий аренды может включать положение, предусматривающее корректировку арендных платежей с учетом изменений в затратах на строительство или приобретение имущества, являющегося предметом аренды, или изменений в каких-либо других факторах, влияющих на затраты или стоимость актива, таких, как общий уровень цен, либо в затратах арендодателя на финансирование аренды в течение периода с даты начала арендных отношений до начала срока аренды. В таких случаях, с точки зрения настоящего стандарта считается, что последствия любых подобных изменений имели место на дату начала арендных отношений.
- 6 Определение аренды включает договоры об аренде актива, предусматривающие, что арендатор имеет возможность приобрести право собственности на актив после выполнения согласованных условий. Эти договоры иногда называются договорами аренды с правом выкупа.
- 6A Определение справедливой стоимости, используемое в МСФО (IAS) 17, отличается в некоторых аспектах от определения справедливой стоимости, используемого в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Следовательно, при применении МСФО (IAS) 17 предприятие оценивает справедливую стоимость в соответствии с МСФО (IAS) 17, а не МСФО (IFRS) 13.

Классификация аренды

- 7 Классификация аренды, принятая в настоящем стандарте, основывается на распределении рисков и выгод, связанных с владением активом, являющимся предметом аренды, между арендодателем и арендатором. Риски включают возможность возникновения убытков в связи с простоями или технологическим устареванием или колебания доходности в связи с изменением экономических условий. Выгоды связаны с ожиданием прибыли от операций на протяжении срока экономической службы актива и доходов от повышения стоимости или реализации остаточной стоимости.
- 8 Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

- 9 Поскольку сделка между арендодателем и арендатором основана на заключенном ими договоре аренды, целесообразно использовать согласованные определения. Использование этих определений в отношении различающихся обстоятельств арендодателя и арендатора может привести к тому, что они будут по-разному классифицировать один и тот же вид аренды. Например, это может произойти, если арендодатель извлекает выгоду из гарантии остаточной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.
- 10 Классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора.* Ниже представлены примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды как финансовой:
- (a) договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;
 - (b) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права;
 - (c) срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы актива даже при отсутствии передачи права собственности;
 - (d) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды;
 - (e) сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.
- 11 Ниже представлены другие факторы, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как финансовой:
- (a) если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
 - (b) прочие доходы или убытки от колебаний справедливой оценки остаточной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части выручки от продажи в конце срока аренды); и
 - (c) арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.
- 12 Примеры и признаки, приведенные в пунктах 10 и 11, не всегда носят неоспоримый характер. Если прочие факторы явно свидетельствуют об отсутствии передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, аренда классифицируется как операционная аренда. Например, это может произойти, если актив передается в собственность в конце срока аренды в обмен на нефиксированный платеж, равный справедливой стоимости актива на тот момент времени, или если предусмотрена условная арендная плата, в результате чего арендатору не передаются практически все такие риски и выгоды.
- 13 Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений. Если в любой момент времени арендатор и арендодатель договариваются об изменениях в условиях договора аренды иначе, нежели путем заключения нового договора аренды, таким образом, что новые условия привели бы к иной классификации аренды в соответствии с критериями, изложенными в пунктах 7–12, если бы измененные условия действовали на дату начала арендных отношений, то пересмотренный договор рассматривается как новый договор на протяжении всего срока его действия. Тем не менее, изменения в расчетных оценках (например, изменения в расчетной оценке срока экономической службы или остаточной стоимости имущества, являющегося предметом аренды) или изменения в обстоятельствах (например, неисполнение арендатором своих обязательств) не приводят к необходимости новой классификации аренды в целях учета.
- 14 [Удален]
- 15 [Удален]
- 15A Если аренда включает земельные участки и здания как элементы арендуемого актива, предприятие оценивает классификацию каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды отдельно в соответствии с пунктами 7 - 13. При определении того, является ли элемент аренды "земля" элементом

* См. также ПКР (SIC) - 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды».

финансовой или операционной аренды, важно учитывать то, что земельные участки обычно имеют неограниченный срок экономической службы.

- 16 Если это необходимо в целях классификации и отражения в учете аренды земельных участков и зданий, минимальные арендные платежи (включая любые единовременные авансовые выплаты) распределяются между земельными участками и зданиями пропорционально справедливой стоимости арендных прав, заключенных в элементах аренды «земельные участки» и «здания», на дату начала арендных отношений. Если отсутствует возможность достаточно точно распределить арендные платежи между этими двумя элементами, то весь договор аренды классифицируется как финансовая аренда, если только не очевидно, что оба элемента представляют собой операционную аренду, и в этом случае весь договор аренды классифицируется как операционная аренда.
- 17 Применительно к аренде земельных участков и зданий, при которой сумма, первоначально признаваемая для элемента аренды «земельные участки» в соответствии с пунктом 20, является незначительной, земельные участки и здания могут рассматриваться в качестве одного объекта в целях классификации аренды и классифицироваться либо как финансовая аренда, либо как операционная аренда в соответствии с пунктами 7–13. В этом случае срок экономической службы зданий рассматривается в качестве срока экономической службы всего актива, являющегося предметом аренды.
- 18 Отдельная оценка элементов аренды «земельные участки» и «здания» не требуется, если доля арендатора как в земельных участках, так и в зданиях классифицируется как инвестиционное имущество в соответствии с МСФО (IAS) 40, и используется модель учета по справедливой стоимости. Подробные расчеты для такой оценки требуются только тогда, когда при их отсутствии четкая классификация одного или обоих элементов не представляется возможной.
- 19 В соответствии с МСФО (IAS) 40 арендатор может классифицировать недвижимость, находящуюся в его распоряжении по договору операционной аренды, как инвестиционное имущество. Если арендатор воспользовался этой возможностью, то такая доля недвижимости отражается в учете как финансовая аренда, а оценка стоимости арендуемого актива в учете производится по справедливой стоимости. Арендатор должен и дальше учитывать эту аренду как финансовую, даже если впоследствии произойдет какое-либо событие, меняющее характер недвижимости, находящейся в распоряжении арендатора, таким образом, что она уже не может классифицироваться как инвестиционное имущество. Это происходит, например, если арендатор:
 - (a) занимает объект недвижимости, который затем переходит в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, по предполагаемой стоимости, равной справедливой стоимости этого объекта недвижимости на дату изменения способа использования; или
 - (b) заключает договор субаренды, предусматривающий передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением недвижимостью, третьему лицу, не являющемуся связанной стороной. Такой договор субаренды учитывается арендатором как договор финансовой аренды, заключенный с третьим лицом, несмотря на то, что такое третье лицо может отражать его в учете в качестве операционной аренды.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендаторов

Финансовая аренда

Первоначальное признание

- 20 На дату начала срока аренды арендаторы должны признать финансовую аренду в своих отчетах о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости имущества, которое является предметом аренды, или приведенной стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже), при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений. Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать расчетную процентную ставку для арендатора. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.
- 21 Операции и другие события учитываются и представляются в отчетности в соответствии со своим содержанием и финансовым смыслом, а не просто исходя из их юридической формы. Несмотря на то, что юридическая форма договора аренды может не предполагать передачу арендатору права собственности

на актив, являющийся предметом аренды, в случае финансовой аренды содержание операции и ее финансовый смысл таковы, что арендатор получает экономические выгоды от использования актива, являющегося предметом аренды, на протяжении большей части срока его экономической службы в обмен на обязательство уплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива на дату начала арендных отношений и соответствующих затрат на финансирование.

- 22 Если такие операции аренды не отражены в отчете о финансовом положении арендатора, то экономические ресурсы и уровень обязательств предприятия оказываются заниженными, что приводит к искажению финансовых показателей. Таким образом, финансовую аренду следует отражать в отчете о финансовом положении арендатора и как актив, и как обязательство по уплате будущих арендных платежей. На дату начала срока аренды актив и обязательство по уплате будущих арендных платежей признаются в отчете о финансовом положении в одинаковых суммах, за исключением того, что к сумме, признаваемой в отношении актива, прибавляются первоначальные прямые затраты арендатора.
- 23 Обязательства, относящиеся к сданным в аренду активам, не следует представлять в финансовой отчетности как уменьшение суммы таких активов. Если при представлении обязательств непосредственно в отчете о финансовом положении проводится разграничение между краткосрочными и долгосрочными обязательствами, такое же разграничение необходимо проводить и в отношении обязательств по аренде.
- 24 Первоначальные прямые затраты часто возникают в связи со спецификой арендной деятельности, такой, как согласование условий и обеспечение исполнения договоров аренды. Затраты, определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендатором в связи с финансовой арендой, прибавляются к сумме, признанной в отношении арендуемого актива.

Последующая оценка

- 25 **Минимальные арендные платежи подлежат распределению между затратами на финансирование и уменьшением непогашенного обязательства. Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства. Условная арендная плата начисляется в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.**
- 26 На практике при распределении затрат на финансирование по отчетным периодам в течение срока аренды арендатор может использовать тот или иной способ аппроксимации для упрощения расчетов.
- 27 **Финансовая аренда приводит к возникновению расходов на амортизацию в отношении амортизируемых активов, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная политика по амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности, и признаваемая сумма амортизации должна рассчитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды, актив должен быть полностью амортизирован на протяжении более короткого из двух сроков — срока аренды или срока полезного использования актива.**
- 28 Амортизируемая величина актива, являющегося предметом аренды, распределяется по всем отчетным периодам в течение срока его предполагаемого использования на систематической основе, соответствующей учетной политике по амортизации, которую арендатор принял в отношении собственных амортизируемых активов. Если существует обоснованная уверенность в том, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, период предполагаемого использования соответствует сроку полезного использования актива. В противном случае актив амортизируется на протяжении более короткого из двух сроков — срока аренды или срока полезного использования.
- 29 Сумма относящихся к активу расходов на амортизацию и финансовых расходов за период редко соответствует сумме арендных платежей, подлежащих выплате в этом же периоде, и, следовательно, простое признание подлежащих выплате арендных платежей в качестве расходов не является правильным. Соответственно, маловероятно, что актив и относящееся к нему обязательство будут равны по величине после начала срока аренды.
- 30 Для проверки актива, являющегося предметом аренды, на обесценение предприятие применяет МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Раскрытие информации

- 31 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*», арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:
- (a) применительно к каждому виду активов — чистую балансовую стоимость на конец отчетного периода.
 - (b) сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимостью. Кроме того, предприятие должно раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимости для каждого из следующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (c) условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде.
 - (d) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения на конец отчетного периода.
 - (e) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:
 - (i) принципы определения условной арендной платы;
 - (ii) наличие и условия опционов на возобновление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены;
 - (iii) ограничения, устанавливаемые договорами аренды, например, ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.
- 32 Кроме того, арендаторы должны раскрывать информацию в соответствии с МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 применительно к активам, являющимся предметом финансовой аренды.

Операционная аренда

- 33 Арендные платежи по договору операционной аренды должны признаваться в качестве расходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем.*
- 34 При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на приобретение услуг, таких, как страхование и техническое обслуживание) признаются в качестве расходов с распределением на прямолинейной основе, если только другой систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не на этой основе.

Раскрытие информации

- 35 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:
- (a) Общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого из следующих периодов:
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (b) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения на конец отчетного периода.

* См. также ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда — стимулы».

- (с) арендные платежи и платежи по субаренде, признанные в качестве расходов в отчетном периоде, с отдельным представлением сумм, относящихся к минимальным арендным платежам, условной арендной плате и платежам по субаренде.
- (d) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:
 - (i) принципы определения условной арендной платы;
 - (ii) наличие и условия опционов на возобновление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены;
 - (iii) ограничения, устанавливаемые договорами аренды, например, ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей

Финансовая аренда

Первоначальное признание

- 36 Арендодатели должны признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.
- 37 При финансовой аренде арендодатель осуществляет передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, и, таким образом, арендная плата, причитающаяся к получению, рассматривается арендодателем в качестве возврата основной стоимости актива и финансового дохода, представляющего собой компенсацию и вознаграждение арендодателя за его инвестиции и услуги.
- 38 Первоначальные прямые затраты часто ложатся на арендодателей и включают такие суммы, как комиссионные вознаграждения, выплаты за услуги юристов и внутренние затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды. Они не включают общие накладные расходы, такие, как расходы, понесенные отделами маркетинга или реализации. При финансовой аренде, где арендодатели не являются производителями или дилерами, первоначальные прямые затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в дебиторскую задолженность по финансовой аренде. Необходимость отражать их отдельно отсутствует. Затраты на подготовку и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, исключаются из состава первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из состава чистых инвестиций в аренду и признаются в качестве расходов при признании прибыли от продаж, что в случае финансовой аренды обычно происходит на начало срока аренды.

Последующая оценка

- 39 Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.
- 40 Арендодатель стремится распределить финансовый доход на протяжении срока аренды, используя систематический и рациональный подход. Это распределение дохода основывается на графике, отражающем постоянную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду. Арендные платежи, относящиеся к отчетному периоду, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду, приводя к уменьшению как основной суммы задолженности, так и незаработанного финансового дохода.
- 41 Расчетные оценки негарантированной остаточной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, подлежат регулярной проверке. При уменьшении оценочной негарантированной остаточной стоимости распределение дохода на протяжении срока аренды пересматривается с немедленным признанием уменьшения ранее начисленных сумм.
- 41A Актив, являющийся предметом финансовой аренды и классифицируемый как предназначенный для продажи (или включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для

продажи) согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», должен отражаться в учете в соответствии с указанным МСФО (IFRS).

- 42 **Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, должны признавать прибыль или убыток от продаж за отчетный период в соответствии с учетной политикой, принятой предприятием в отношении обычных продаж. Если использовались искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки. Затраты на подготовку и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, должны признаваться в качестве расходов при признании прибыли от продаж.**
- 43 Производители и дилеры часто предоставляют клиентам право выбора между покупкой и арендой актива. Предоставление актива в финансовую аренду арендодателем, также действующим в качестве производителя или дилера, приводит к возникновению двух видов дохода:
- (a) прибыль или убыток, эквивалентный прибыли или убытку от незамедлительной продажи актива, ставшего предметом аренды, по обычным продажным ценам, с учетом применимых оптовых или торговых скидок;
 - (b) финансовый доход на протяжении срока аренды.
- 44 Выручка от продаж, признанная на начало срока аренды арендодателем, являющимся производителем или дилером, представляет собой наименьшее из двух значений — справедливой стоимости актива или приведенной стоимости минимальных арендных платежей, начисляемых арендодателю, рассчитанной с использованием рыночной процентной ставки. Себестоимость продаж, признанная на начало срока аренды, представляет собой себестоимость или балансовую стоимость (если она отличается от себестоимости) имущества, являющегося предметом аренды, за вычетом приведенного значения негарантированной остаточной стоимости. Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с учетной политикой предприятия в отношении обычных продаж.
- 45 Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, иногда объявляют искусственно заниженные процентные ставки для привлечения клиентов. Использование подобной ставки приводит к тому, что в момент продажи признается чрезмерно большая часть общего дохода от операции. Если объявлены искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки.
- 46 Затраты на подготовку и заключение договора финансовой аренды, понесенные арендодателем, являющимся производителем или дилером, признаются в качестве расходов на начало срока аренды, поскольку они в основном относятся к получению прибыли от продаж производителем или дилером.

Раскрытие информации

- 47 **Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендодатели должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:**
- (a) **сверку между валовыми инвестициями в аренду на конец отчетного периода и приведенной стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода. Кроме того, предприятие должно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, причитающихся к получению, на конец отчетного периода для каждого из следующих периодов:**
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (b) **незаработанный финансовый доход.**
 - (c) **негарантированную остаточную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя.**
 - (d) **накопленные оценочные резервы по причитающимся к получению минимальным арендным платежам, которые невозможно взыскать.**
 - (e) **условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.**
 - (f) **общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.**

- 48 В качестве показателя роста часто также полезно раскрывать валовые инвестиции за вычетом незаработанного дохода, относящиеся к новому бизнесу, появившемуся в течение отчетного периода, уменьшенные на соответствующие суммы по прекращенным договорам аренды.

Операционная аренда

- 49 **Арендодатели должны представлять в своем отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом операционной аренды, в зависимости от вида таких активов.**
- 50 **Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.***
- 51 Затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды, признаются в качестве расходов. Доход от аренды (за исключением поступлений от оказания услуг, таких, как страхование и техническое обслуживание) признается прямолинейным методом на протяжении срока аренды, даже если поступления возникают не на этой основе, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.
- 52 **Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при подготовке и заключении договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.**
- 53 **Учетная политика по амортизации, применяемая в отношении амортизируемых арендуемых активов, должна соответствовать обычной политике амортизации, принятой арендодателем в отношении аналогичных активов, а сумма амортизации должна рассчитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38.**
- 54 Для проверки актива, являющегося предметом аренды, на обесценение предприятие применяет МСФО (IAS) 36.
- 55 Арендодатель, являющийся производителем или дилером, не признает прибыль от продаж при заключении договора операционной аренды, поскольку она не является эквивалентом продажи.

Раскрытие информации

- 56 **Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендодатели должны раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:**
- (a) **Будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:**
 - (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
 - (b) **Общую сумму условной арендной платы, признанной в качестве дохода в отчетном периоде.**
 - (c) **Общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.**
- 57 Кроме того, арендодатели должны раскрывать информацию в соответствии с МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 применительно к активам, являющимся предметом операционной аренды.

Операция продажи с обратной арендой

- 58 Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его же последующей обратной арендой. Арендные платежи и продажная цена обычно взаимозависимы, поскольку их согласование производится в комплексе. Порядок учета операций продажи с обратной арендой зависит от вида аренды.

* См. также ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда — стимулы».

- 59 Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению финансовой аренды, продавец-арендатор не должен немедленно признавать в качестве доходов превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью. Вместо этого такое превышение переносится на следующие периоды и амортизируется на протяжении срока аренды.
- 60 Если обратная аренда представляет собой финансовую аренду, то операция является способом предоставления финансирования арендодателем арендатору, при котором актив используется в качестве обеспечения. По этой причине неправильно рассматривать превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью в качестве доходов. Такое превышение переносится на следующие периоды и списывается на протяжении срока аренды.
- 61 Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению операционной аренды и очевидно, что операция совершается по справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию. Если продажная цена ниже справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, и тогда он переносится на следующие периоды и списывается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива. Если продажная цена выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью переносится на следующие периоды и списывается на протяжении предполагаемого срока использования актива.
- 62 Если обратная аренда представляет собой операционную аренду, а арендные платежи и продажная цена определяются по справедливой стоимости, то фактически имеет место обычная операция продажи, при которой прибыль или убыток подлежит немедленному признанию.
- 63 При операционной аренде, если справедливая стоимость на момент совершения операции продажи с обратной арендой ниже балансовой стоимости соответствующего актива, должен быть немедленно признан убыток, равный сумме разницы между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.
- 64 При финансовой аренде такие корректировки не требуются, если только не имело место обесценение: в этом случае балансовая стоимость уменьшается до размера возмещаемой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 65 Требования к раскрытию информации для арендаторов и арендодателей в равной мере применяются в отношении операций продажи с обратной арендой. Требуемое описание существенных договоров аренды приводит к раскрытию уникальных или необычных положений договора продажи с обратной арендой.
- 66 Операции продажи с обратной арендой могут обусловить применение критериев для отдельного раскрытия информации, предусмотренных МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Условия переходного периода

- 67 Согласно пункту 68, ретроспективное применение настоящего стандарта приветствуется, но не требуется. Если стандарт не применяется ретроспективно, считается, что сумма ранее существовавшей финансовой аренды была определена арендодателем надлежащим образом. В дальнейшем такая операция должна учитываться в соответствии с положениями настоящего стандарта.
- 68 Предприятие, которое ранее применяло МСФО (IAS) 17 (в редакции 1997 г.), обязано применять поправки, вносимые настоящим стандартом, ретроспективно в отношении всех договоров аренды или, если МСФО (IAS) 17 (в редакции 1997 г.) не применялся ретроспективно, — в отношении всех договоров аренды, заключенных с момента первоначального применения настоящего стандарта.
- 68A Предприятие должно провести переоценку классификации земельных участков, представляющие собой элементы арендуемого актива, с неистекшим сроком аренды на дату принятия предприятием поправок, указанных в пункте 69A на основе информации, доступной на дату начала этих арендных отношений. Оно должно признать заново классифицируемую аренду в качестве финансовой аренды ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Однако если у предприятия нет необходимой информации для применения поправок ретроспективно, оно должно:
- (a) применять поправки к аренде на основе фактов и обстоятельств, имеющих на дату принятия этих поправок; и
 - (b) признать актив и обязательство, относящиеся к заново классифицируемому элементу аренды «земельные участки» в качестве финансовой аренды, по их справедливой

стоимости на эту дату; любая разница между их справедливой стоимостью признается в составе нераспределенной прибыли.

Дата вступления в силу

- 69 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 69А Пункты 14 и 15 были удалены, пункты 15А и 68А были добавлены как часть к публикации «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009 г. Предприятие должно применить данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 17 (в редакции 1997 г.)

- 70 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 17 «Аренда» (в редакции 1997 г.).