

Тлумачення ПКТ 27

Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду

Посилання

- МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки";
- МСБО 11 "Будівельні контракти";
- МСБО 17 "Оренда" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 18 "Дохід";
- МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи";
- МСБО 39 "Фінансові інструменти: Визнання та оцінка (переглянутий у 2003)"¹.
- МСФЗ 4 "Страхові контракти".

Проблема

- 1 Суб'єкт господарювання може здійснювати операцію або серію структурованих операцій (угоду) із незв'язаною стороною або сторонами (Інвестором), яка має юридичну форму оренди. Наприклад, Суб'єкт господарювання може надати в оренду активи Інвесторові, а потім орендувати ті ж самі активи, або він може юридично продати активи та взяти їх назад в оренду. За формою та умовами угоди можуть значно відрізнятися одна від одної. У прикладі надання в оренду та орендування тих самих активів така угода може бути укладена з метою отримання податкової переваги для Інвестора, яку він поділяє із суб'єктом господарювання, виплачуючи йому комісійні, а не з метою передачі права на користування активом.
- 2 Якщо угода з Інвестором має юридичну форму оренди, то проблеми такі:
 - (а) як визначити, чи пов'язані між собою операції в серії операцій і чи слід обліковувати їх як одну операцію;
 - (б) чи відповідає угода визначенню оренди згідно з МСБО 17; і якщо ні, то
 - (i) чи є активами та зобов'язаннями суб'єкта господарювання окремий інвестиційний рахунок і зобов'язання орендних платежів, що, можливо, існують (наприклад, розгляньте приклад, наведений у параграфі А2(а) керівництва із застосування, що супроводжує тлумачення);
 - (ii) як суб'єкт господарювання має обліковувати інші зобов'язання, що виникають унаслідок цієї угоди; та
 - (iii) як суб'єкт господарювання має обліковувати комісійні, які він, можливо, отримує від Інвестора.

Консенсус

- 3 Серія операцій, що мають юридичну форму оренди, пов'язані між собою і їх слід обліковувати як одну операцію, якщо загальний економічний результат неможливо

¹ Дата набрання чинності 1 січня 2013 р. (застосування раніше вказаної дати дозволяється).

зрозуміти без посилання на серію операцій як на одне ціле. Це відбувається, наприклад, коли серія операцій тісно взаємопов'язані між собою, про них домовляються як про одну операцію і вони здійснюються одночасно або у безперервній послідовності. (Частина А керівництва із застосування, що супроводжує тлумачення, містить ілюстрації застосування цього Тлумачення.)

- 4 Облік має відбивати сутність угоди. Щоб визначити сутність угоди, слід оцінити всі її аспекти та наслідки, причому особливу увагу слід приділити тим аспектам та наслідкам, які мають економічний результат.
- 5 МСБО 17 застосовується, коли сутність угоди охоплює передачу права на користування активом протягом узгодженого періоду часу. Серед показників, кожний з яких окремо свідчить про те, що угода не може за своєю сутністю передбачати оренду згідно з МСБО 17, такі (Частина Б керівництва із застосування, що супроводжує тлумачення, містить ілюстрації застосування цього Тлумачення):
 - (а) Суб'єкт господарювання залишає за собою всі ризики та винагороди, пов'язані з володінням відповідним активом, та має по суті ті ж самі права на його використання, що й до угоди;
 - (б) головною причиною укладення угоди є досягнення певного податкового результату, а не передача права на користування активом; та
 - (в) опціон включений на умовах, за якими його реалізація є майже визначеною (наприклад, опціон "пут", який може бути реалізований за ціною, значно вищою, ніж очікувана справедлива вартість на час, коли його можна буде реалізувати).
- 6 При визначенні того, чи є за своєю сутністю окремий інвестиційний рахунок і зобов'язання орендних платежів активами і зобов'язаннями Суб'єкта господарювання, застосовуються визначення та керівні положення, викладені у параграфах 49-64 *Концептуальної основи*². Серед показників, що всі разом свідчать про те, що за своєю сутністю окремий інвестиційний рахунок і зобов'язання орендних платежів не відповідають визначенням активу та зобов'язання і що Суб'єкт господарювання не повинен їх визнавати, такі:
 - (а) Суб'єкт господарювання не здатний контролювати такий інвестиційний рахунок при досягненні своїх власних цілей і не зобов'язаний сплачувати оренді платежі. Це відбувається, коли, наприклад, сплачена авансом сума розміщена на окремому інвестиційному рахунку з метою захисту Інвестора і може бути використана лише для виплати Інвесторові, Інвестор погоджується, що зобов'язання орендних платежів виплачуватимуться з коштів на інвестиційному рахунку, і Суб'єкт господарювання не здатний здійснювати платежі Інвесторові з інвестиційного рахунку;
 - (б) Суб'єкт господарювання несе лише віддалений ризик повернення усієї суми отриманих від Інвестора комісійних, та можливо, ризик виплати деякої додаткової суми, або якщо комісійні не були отримані, – лише віддалений ризик сплати певної суми згідно з іншими зобов'язаннями (наприклад, гарантією). Лише віддалений ризик платежу існує тоді, наприклад, коли умови угоди вимагають, щоб сплачену авансом суму інвестували у безризикові активи, що, як очікується, генеруватимуть грошові потоки для здійснення зобов'язань орендних платежів;
 - (в) окрім початкових грошових потоків на початку угоди, єдиними грошовими потоками, очікуваними за угодою, є оренді платежі, що здійснюються виключно за рахунок коштів, що знімаються з окремого інвестиційного рахунка, створеного початковими грошовими потоками.
- 7 Інші зобов'язання угоди, у тому числі будь-які надані гарантії та зобов'язання, взяті при достроковому розірванні, обліковуються згідно з МСБО 37, МСБО 39 та МСФЗ 4, залежно від умов угоди.

² Посилання на *Концептуальну основу* – це посилання на *Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів*, ухвалену Радою МСБО у 2001 р. У вересні 2010 р. РМСБО замінила *Концептуальну основу* на *Концептуальну основу фінансової звітності*. Параграфи 49–64 тепер параграфи 4.4–4.19 *Концептуальної основи*.

- 8 При визначенні того, коли визнавати як дохід комісійні, що їх Суб'єкт господарювання, можливо, отримав, до фактів та обставин кожної угоди застосовуються вимоги МСФЗ 15. Слід розглянути такі чинники, як чи є постійні зобов'язання у формі значних зобов'язань щодо майбутніх показників діяльності, необхідних для того, щоб заробити комісійні, чи існують збережені ризики, умови будь-яких гарантійних угод, та ризик повернення комісійних. Серед показників, які, кожний окремо, свідчать про неналежність визнання усієї суми комісійних як доходу при отриманні, якщо таку суму отримано на початку угоди, такі:
- (а) зобов'язання – виконати чи утриматись від виконання певної значної діяльності – є умовами заробітку отриманих комісійних, і тому виконання юридично обов'язкової угоди не є найзначнішим актом, що вимагається угодою;
 - (б) на використання відповідного активу накладаються обмеження, практичним результатом яких є обмеження та значна зміна здатності Суб'єкта господарювання використовувати (наприклад, вичерпувати, продавати чи віддавати у заставу) актив;
 - (в) можливість повернення будь-якої суми комісійних та, можливо, виплата будь-якої додаткової суми не є віддаленою. Це відбувається, коли, наприклад,
 - (і) відповідний актив не є спеціалізованим активом, що його потребує Суб'єкт господарювання для здійснення свого бізнесу, і тому існує можливість, що Суб'єкт господарювання може заплатити певну суму і достроково розірвати угоду, або
 - (іі) умови угоди вимагають від Суб'єкта господарювання (або він може певною мірою або повністю на власний розсуд) інвестувати сплачену авансом суму в активи, що несуть більш ніж незначний ризик (наприклад, валютний, кредитний ризик або ризик ставки відсотка). За таких обставин ризик того, що вартості інвестиції буде недостатньо для виконання зобов'язань орендних платежів, не є віддаленим, і отже, існує можливість того, що від Суб'єкта господарювання можуть вимагати сплатити певну суму.
- 9 Комісійні мають бути представлені у звіті про сукупний дохід на основі їхньої економічної сутності та природи.

Розкриття

- 10 Визначаючи, яку інформацію, необхідну для розуміння угоди та прийнятого облікового підходу, слід розкривати, потрібно розглядати всі аспекти угоди, яка за своєю сутністю не є угодою про оренду згідно з МСБО 17. У кожному періоді, коли існує угода, Суб'єкт господарювання розкриває таке:
- (а) опис угоди, в тому числі:
 - (і) відповідний актив та будь-які обмеження його використання;
 - (іі) термін дії та інші значні умови угоди;
 - (ііі) операції, пов'язані між собою, у тому числі будь-які опції; та
 - (б) обліковий підхід, застосований до будь-яких отриманих комісійних, суми, визнаної як дохід у цьому періоді, та рядок статті звіту про сукупний дохід, у який вона включена.
- 11 Розкриття інформації, що вимагається згідно з параграфом 10 цього Тлумачення, надається окремо для кожної угоди або сукупно для кожного класу угод. Клас це група угод стосовно відповідних активів подібного характеру (наприклад, електростанцій).

Дата консенсусу

Лютий 2000 р.

Дата набрання чинності

Це Тлумачення набирає чинності 31 грудня 2001 р. Зміни в обліковій політиці слід відобразити відповідно до МСБО 8.

МСФЗ 9, змінений у листопаді 2013 р., змінив параграф 7. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 9, змінений у листопаді 2013 р.

МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*, випущений у травні 2014 року, змінив розділ *“Посилання”* та параграф 8. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.