

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17

«Аренда»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является определение 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; и
 - (b) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.
- Однако настоящий стандарт не применяется в качестве базы оценки:
- (a) недвижимости, находящейся в распоряжении арендаторов, которая отражается в учете как инвестиционная недвижимость (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»);
 - (b) инвестиционной недвижимости, предоставленной 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»); или
 - (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 жизни;
 - (b) с согласия арендодателя;
 - (c) если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же арендодателем; или

- (d) при уплате арендатором такой дополнительной суммы, которая на дату начала арендных отношений позволяет с достаточной уверенностью полагать, что аренда будет продолжена.

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; и
- (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, если на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью полагать, 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 – суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором; или
- (b) применительно к арендодателю – ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателем:
 - (i) арендатором;
 - (ii) стороной, связанной с арендатором; или
 - (iii) третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязанности по гарантии.

Тем не менее, если 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 с достаточной уверенностью ожидать реализации этого права, 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 погасить обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Срок экономического использования – 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 организация предполагает получать экономические выгоды от использования актива.

Гарантированная ликвидационная стоимость:

- (a) применительно к арендатору – часть ликвидационной 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 ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить свои обязанности по гарантии.

Негарантированная ликвидационная стоимость – часть ликвидационной стоимости актива, являющегося предметом аренды, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только стороной, связанной с арендодателем.

Первоначальные прямые затраты – дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к согласованию и заключению 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, и
- (b) негарантированной ликвидационной стоимости, начисляемой арендодателю.

Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды.

Незаработанный финансовый доход – разница между:

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

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

Ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором – ставка процента, который арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если такую 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 заключить договор 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 организация 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 могут быть связаны с ожиданием прибыли от операций на протяжении срока экономического использования актива и доходов от повышения стоимости или реализации ликвидационной 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 у арендодателя и арендатора может привести к тому, что они будут по-разному классифицировать один и тот же договор аренды. Например, это может произойти, если арендодатель извлекает выгоду из гарантии ликвидационной 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 договора¹. Ниже представлены примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды в качестве 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 с достаточной уверенностью ожидать реализации этого права;
 - (c) срок аренды распространяется на значительную часть срока экономического использования актива, даже если права собственности не передаются;
 - (d) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды; и
 - (e) сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.
- 11 Ниже представлены признаки, 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, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
 - (b) прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки остаточной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений 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, указанные в пунктах 10 и 11, не всегда позволяют сделать однозначный вывод. 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 какой-либо момент времени арендатор и арендодатель договариваются об изменениях условий 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 оценочных значениях (например, изменения в оценочном значении срока экономического использования или ликвидационной стоимости имущества, являющегося предметом аренды) или изменения в обстоятельствах (например, неисполнение арендатором своих обязательств) не приводят к необходимости новой классификации аренды в целях учета.
- 14–15 [Удалены]
- 15A Если аренда включает земельные участки и здания как элементы арендуемого актива, организация по отдельности определяет классификацию каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды в соответствии с пунктами 7–13. При определении того, является ли элемент аренды «земельный участок» объектом финансовой или операционной аренды, важно учитывать, что земельные участки обычно имеют неограниченный срок экономического использования.

¹ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 27 «Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды».

- 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 надежно 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, – 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 экономического использования зданий рассматривается в качестве срока экономического использования всего актива, являющегося предметом аренды.
- 18 Оценка элементов аренды «земельные участки» и «здания» по отдельности не требуется, если арендное право арендатора в отношении как земельного участка, так и здания классифицируется как инвестиционная недвижимость 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, удерживаемую на правах операционной аренды, как инвестиционную недвижимость. Если арендатор воспользовался этой возможностью, то его права на недвижимость отражаются в учете, как если бы это была финансовая аренда, кроме того, признанный актив учитывается исходя из модели учета по справедливой стоимости. Арендатор должен и дальше учитывать эту аренду как финансовую, даже если впоследствии произойдет какое-либо событие, меняющее характер прав на недвижимость, переданных арендатору, таким образом, что они уже не смогут классифицироваться как инвестиционная недвижимость. Это происходит, например, если арендатор:
- (a) занимает объект недвижимости, который затем переходит в категорию недвижимости, занимаемой собственником, по условной первоначальной 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 своем отчете о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости арендованного имущества, 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 процентную ставку, заложенную в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором. 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 экономического использования в обмен на обязанность 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 величина обязательств организации 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 обязанность 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 одинаковой стоимости, за исключением того, что к стоимости актива прибавляются первоначальные прямые затраты арендатора.
- 23 Обязательства, относящиеся к сданным в аренду активам, не следует представлять в финансовой отчетности как уменьшение стоимости 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 стоимости 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 неизменная 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 по амортизации в отношении амортизируемых активов, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная политика по амортизации для арендуемых активов, подлежащих амортизации, должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности, и признаваемая величина амортизации должна рассчитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Если отсутствует достаточная уверенность в том, что арендатор получит право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды, актив должен быть полностью самортизирован в течение более короткого из двух сроков – срока аренды или срока полезного использования актива.**
- 28 Амортизируемая стоимость 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 достаточная 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 в течение более короткого из двух сроков – срока аренды или срока полезного использования.
- 29 Сумма относящихся к активу расходов по амортизации и финансовых расходов за период редко соответствует величине арендных платежей, подлежащих выплате в этом же периоде, и, следовательно, простое признание подлежащих выплате арендных платежей в качестве расходов не является правильным. Таким образом, маловероятно, что стоимости актива и относящегося к нему обязательства будут равны после начала срока аренды.
- 30 Для проверки на обесценение актива, являющегося предметом аренды, организация 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 по состоянию на дату окончания отчетного периода;
 - (b) сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей по состоянию на дату окончания отчетного периода и их приведенной стоимостью. Кроме того, организация должна раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей по состоянию на дату окончания 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 по состоянию на дату окончания 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 прав на продление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены; и
 - (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 линейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем².
- 34 При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на приобретение таких услуг, как страхование и техническое обслуживание) признаются в качестве расходов с распределением на линейной 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;

² См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда – стимулы».

- (b) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения по состоянию на дату окончания отчетного периода;
- (c) 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 прав на продление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены; и
 - (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 возмещение и вознаграждение арендодателя за его инвестиции и услуги.
- 38 Первоначальные прямые затраты часто ложатся на арендодателей и включают такие суммы, как комиссионные, выплаты за услуги юристов и внутренние затраты, представляющие собой дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к согласованию и заключению договора аренды. Они не включают общие накладные расходы, такие как расходы, понесенные отделами продаж или маркетинга. 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. Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в дебиторскую задолженность по финансовой аренде; необходимость их отдельного включения отсутствует. Затраты на согласование 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 в начале срока аренды.

Последующая оценка

- 39 Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем неизменную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.
- 40 Арендодатель стремится распределить финансовый доход на весь срок аренды, используя систематический и рациональный подход. Это распределение дохода основывается на графике, отражающем неизменную 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 долга, так и незаработанного финансового дохода.
- 41 Расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, подлежат регулярной проверке. При уменьшении оценочной негарантированной ликвидационной 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 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*», должен отражаться в учете в соответствии с указанным МСФО.
- 42 **Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, должны признавать прибыль или убыток от продаж за отчетный период в соответствии с учетной политикой, принятой организацией в отношении прямых продаж. Если использовались искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки. Затраты на согласование 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 прямой продажи актива, ставшего предметом аренды, по обычным ценам продажи с учетом применимых оптовых или торговых скидок; и
 - (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 первоначальную стоимость или балансовую стоимость (если она отличается от первоначальной стоимости) имущества, являющегося предметом аренды, за вычетом приведенного значения негарантированной ликвидационной стоимости. Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с учетной политикой организации в отношении прямых 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 согласование 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 по состоянию на дату окончания отчетного периода и приведенной стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению по состоянию на дату окончания отчетного периода. Кроме того, организация должна раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, причитающихся к получению, по состоянию на дату окончания 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 ликвидационную 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 соответствии с видом таких активов.
- 50 Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов линейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива³.
- 51 Затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды, признаются в качестве расходов. Доходы от аренды (за исключением поступлений от оказания таких услуг, как страхование и техническое обслуживание) признаются линейным 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 согласовании 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 активов, являющихся предметом аренды, 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 на обесценение актива, являющегося предметом аренды, организация применяет МСФО (IAS) 36.
- 55 Арендодатель, являющийся производителем или дилером, не признает прибыль от продажи при заключении договора операционной аренды, поскольку операционная аренда 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.

Операции продажи с обратной арендой

- 58 Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его последующей обратной арендой. Арендные платежи и цена продажи обычно взаимозависимы, поскольку их согласование

³ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда – стимулы».

производится в комплексе. Порядок учета операций продажи с обратной арендой зависит от вида аренды.

- 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, при этом очевидно, что операция совершается по справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию. Если цена продажи ниже справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию, за исключением случаев, когда убыток компенсируется снижением будущих арендных платежей по сравнению с рыночными, и тогда он переносится на следующие периоды и списывается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива. Если цена продажи выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью переносится на следующие периоды и амортизируется в течение предполагаемого срока использования актива.**
- 62 Если обратная аренда представляет собой операционную аренду, а арендные платежи и цена продажи отражают справедливую стоимость, 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 суммы в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 65 Требования по 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 специфических 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».

Переходные положения

- 67 С учетом изложенного в пункте 68, ретроспективное применение настоящего стандарта приветствуется, но не требуется. Если стандарт не применяется ретроспективно, считается, что остатки по ранее существовавшей финансовой аренде были определены арендодателем надлежащим образом и в дальнейшем должны учитываться в соответствии с положениями настоящего стандарта.
- 68 Организация, которая ранее применяла МСФО (IAS) 17 (пересмотренный в 1997 году), обязана применить поправки, вносимые настоящим стандартом, ретроспективно в отношении всех договоров аренды или, если МСФО (IAS) 17 (пересмотренный в 1997 году) не применялся ретроспективно, в отношении всех договоров аренды, заключенных с момента первоначального применения упомянутого стандарта.
- 68A Организация должна провести повторную оценку классификации земельных участков, представляющих собой элементы аренды с неистекшим сроком аренды на дату принятия организацией поправок, указанных в пункте 69A, на основе информации, доступной на дату начала этих арендных отношений. Она должна признать аренду, заново классифицируемую в качестве финансовой аренды, ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Однако, если у организации нет необходимой информации для применения поправок ретроспективно, она должна:

- (a) применить поправки к такой аренде на основе фактов и обстоятельств, имеющих на дату принятия этих поправок; и
- (b) признать актив и обязательство, относящиеся к элементу аренды «земельные участки», заново классифицируемому 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 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.
- 69А Пункты 14 и 15 были удалены, пункты 15А и 68А были добавлены как часть документа «Улучшения МСФО», выпущенного в апреле 2009 года. Организация должна применить данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 17 (пересмотренного в 1997 году)

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