

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для коммерческих предприятий 23**

«АРЕНДА»

Содержание	№ пунктов
Общие положения	1-4
Определения.....	5
Классификация аренды.....	6-12
Учет финансовой аренды.....	13-20
Учет операционной аренды.....	21-27
Операция реализации с обратной арендой.....	28-30
Раскрытия к финансовой отчетности арендатора	31-32
Раскрытия к финансовой отчетности арендодателя	33-34
Дата вступления в силу.....	35

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

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

2. Настоящий стандарт применяется для учета всех договоров аренды, за исключением:

а) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;

б) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

3. Настоящий стандарт не применяется в качестве базы оценки:

а) недвижимости, находящейся в распоряжении арендаторов, которая отражается в учете как инвестиционное имущество (см. НСФО «Инвестиционное имущество»);

б) инвестиционного имущества, предоставленного арендодателями по договорам операционной аренды (см. НСФО «Инвестиционное имущество»);

в) биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды (см. НСФО «Сельское хозяйство»);

г) биологических активов, предоставленных арендодателями по договорам операционной аренды (см. НСФО «Сельское хозяйство»);

4. 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

5. 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:

а) при возникновении какого-либо маловероятного условного факта хозяйственной деятельности;

б) с согласия арендодателя;

в) если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же самым арендодателем;

г) 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:

а) аренда классифицируется как операционная или финансовая;

б) в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Минимальные арендные платежи - платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, сумм по оплате услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему. Однако, если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, а

на дату принятия аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации вышеупомянутого права на покупку, и платежа, необходимого для его реализации.

Валовые инвестиции в аренду - это совокупность минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде.

Чистая инвестиция в аренду представляет собой валовую инвестицию в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

Неполученный финансовый доход - это разница между валовой инвестицией в аренду и чистой инвестицией в аренду.

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.

КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДЫ

6. Аренда классифицируется как финансовая, если в ее рамках происходит передача практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности.

7. Аренда классифицируется как операционная, если в ее рамках не происходит передачи практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности.

8. Классификация аренды в качестве финансовой или операционной зависит от содержания операции, а не от формы договора. Ниже приведены примеры ситуаций, которые по отдельности или в сочетании обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой:

а) к концу срока аренды право собственности на актив переходит к арендатору;

б) арендатор имеет право купить арендуемый актив по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату, когда это право может быть использовано, и на начальную дату аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет использовано;

в) срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;

г) на начальную дату аренды приведенная стоимость минимальных арендных платежей близка к справедливой стоимости арендуемого актива;

д) арендуемые активы носят настолько специализированный характер, что только арендатор может использовать их без существенных модификаций.

9. Ниже приведены признаки, наличие которых по отдельности или в сочетании также может привести к тому, что аренда будет классифицирована в качестве финансовой:

а) при досрочном прекращении аренды арендатором все убытки арендодателя, связанные с таким досрочным прекращением, ложатся на арендатора;

б) прочие доходы или убытки от колебаний ликвидационной стоимости актива на конец срока аренды получает арендатор (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продаж в конце срока аренды);

в) арендатор имеет возможность продлить аренду, причем арендные платежи в продленном периоде будут значительно ниже рыночных.

10. Примеры и признаки, перечисленные в пунктах 8 и 9 настоящего стандарта, не всегда являются исчерпывающими. Если становится понятным по каким-то другим признакам, что в рамках аренды не происходит передачи практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности, то аренда классифицируется как операционная. Например, такая ситуация может возникнуть, если право собственности на актив переходит в конце срока аренды за нефиксированную плату, равную его справедливой стоимости, или если существует условная арендная плата, которая делает невозможным переход арендатору практически всех рисков и выгоды, связанных с владением активом.

11. Классификация аренды производится на начальную дату аренды и не изменяется в течение срока аренды, кроме случаев, когда арендатор и арендодатель соглашаются на изменение условий аренды (за исключением простого ее продления); в таких случаях классификация аренды должна быть подвергнута пересмотру.

12. Аренда земельных участков и зданий классифицируется как операционная или финансовая аренда на основании тех же критериев, что и аренда прочих активов. Однако для земельных участков обычно характерен неограниченный срок экономической службы, и если не ожидается, что к концу срока аренды актив перейдет в собственность арендатора, то арендатор не принимает на себя практически все риски и выгоды, связанные с владением активом, и в этом случае аренда земельного участка считается операционной арендой.

УЧЕТ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ

Отражение финансовой аренды в финансовых отчетах арендаторов

13. На начало срока аренды арендаторы обязаны признавать

финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своей финансовой отчетности в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или если эти суммы ниже - дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, величина каждой из которых определяется при принятии аренды. При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей ставкой дисконтирования является процентная ставка, заложенная в аренду.

14. Любые первоначальные прямые затраты арендатора (дополнительные издержки, непосредственно относящиеся к процессу обсуждения и заключения договора аренды) добавляются к сумме, признанной в качестве актива.

15. Арендатор должен проводить разделение арендного платежа на финансовые расходы и сумму уменьшения неоплаченного обязательства. Финансовые расходы должны относиться арендатором на каждый период аренды таким образом, чтобы ставка процента на остаток обязательства была неизменной от периода к периоду. Арендатор должен относить условные арендные платежи на расходы в периодах их возникновения.

16. Для отнесения финансовых расходов на периоды в течение срока аренды арендатор может использовать ту или иную форму приближения для упрощения вычислений.

17. Арендатор должен амортизировать актив, удерживаемый по договору финансовой аренды, в соответствии с НСФО «Основные средства». Если нет обоснованной уверенности в том, что к концу срока аренды арендатор получит право собственности, то актив должен быть полностью амортизирован в течение наименьшего из сроков: срока аренды и срока полезного использования.

Отражение финансовой аренды в финансовых отчетах арендодателей

18. Арендодатели должны признавать активы, находящиеся в финансовой аренде, в своем отчете о финансовом положении и представлять их как дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду, которая представляет собой валовую инвестицию в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

19. При финансовой аренде существенная доля всех сопутствующих владению рисков и выгод передаются арендодателем, и, таким образом, задолженность по арендным платежам к получению показывается арендодателем как возмещение основной суммы долга и финансовый доход для компенсации и вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги.

20. Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму прибыли на непогашенную чистую инвестицию арендодателя в финансовую аренду.

УЧЕТ ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Отражение операционной аренды в финансовых отчетах арендаторов

21. Арендатор признает арендные платежи (за исключением затрат на услуги, такие, как страхование и обслуживание) в качестве расходов на прямолинейной основе за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся на иной основе.

Отражение операционной аренды в финансовых отчетах арендодателей

22. Арендодатель представляет в балансе активы, переданные в операционную аренду, в соответствии с характером таких активов.

23. Арендодатель признает доход от аренды (за исключением поступлений за предоставленные услуги, такие, как страхование и обслуживание) на прямолинейной основе на протяжении срока аренды, даже если платежи поступают на другой основе, за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика уменьшения получения выгод от сданного в аренду актива.

24. Арендодатель признает затраты, в том числе амортизацию, понесенные при получении арендного дохода, в качестве расходов.

25. Все первоначальные прямые затраты, понесенные при ведении переговоров и заключении договоров по операционной аренде, добавляются арендодателем к балансовой стоимости сданного в аренду актива и признаются в качестве расхода на протяжении срока аренды на той же основе, что и доход от аренды.

26. Политика начисления амортизации по сданным в аренду амортизируемым активам должна соответствовать нормальной амортизационной политике арендодателя для аналогичных активов, а амортизация рассчитывается в соответствии с НСФО «Основные средства».

27. Производители или дилеры, выступающие в роли арендодателя, не признают прибыль от реализации при заключении договора операционной аренды, потому что она не эквивалентна реализации.

ОПЕРАЦИЯ РЕАЛИЗАЦИИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

28. Операция реализации с обратной арендой подразумевает реализацию актива с его последующей обратной арендой. Арендные платежи и продажная цена обычно взаимозависимы, поскольку они обсуждаются в комплексе. Порядок учета операций реализации с обратной арендой зависит от типа аренды.

Операция реализации с обратной арендой, ведущая к финансовой аренде

29. Если операция реализации с обратной арендой приводит к финансовой аренде, то превышение дохода от реализации над балансовой стоимостью не признается продавцом-арендатором немедленно в качестве дохода. Вместо этого продавец-арендатор должен отсрочить признание такого превышения и амортизировать его на протяжении срока аренды.

Операция реализации с обратной арендой, ведущая к операционной аренде

30. Если операция реализации с обратной арендой приводит к операционной аренде и очевидно, что операция осуществлена по справедливой стоимости, то любая возникающая прибыль или убыток признаются продавцом-арендатором немедленно. Если цена реализации ниже справедливой стоимости, то любая возникающая прибыль или убыток должны признаваться продавцом-арендатором немедленно, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной. В таких случаях продавец-арендатор должен отсрочить такой убыток и амортизировать его пропорционально размеру арендных платежей в течение предполагаемого периода использования актива. Если цена реализации выше справедливой стоимости, то продавец-арендатор должен отсрочить превышение над справедливой стоимостью и амортизировать его в течение предполагаемого периода использования актива.

РАСКРЫТИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРА

31. Арендаторы должны раскрывать следующую информацию по договорам финансовой аренды:

а) по каждому виду активов чистую балансовую стоимость по состоянию на конец отчетного периода;

б) общую сумму будущих арендных платежей на конец каждого будущего отчетного периода;

в) условные арендные платежи, признанные в качестве расхода;

г) общее описание договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

32. Арендаторы раскрывают следующую информацию по договорам операционной аренды:

а) общую сумму будущих арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого будущего периода;

б) платежи по аренде, признанные в качестве расходов;

в) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

РАСКРЫТИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДОДАТЕЛЯ

33. Арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию применительно к договорам финансовой аренды:

а) сверку между суммой валовой инвестиции в аренду на отчетную дату, и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на отчетную дату;

б) неполученный финансовый доход;

в) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

34. Арендодатели раскрывают следующую информацию по договорам операционной аренды:

а) будущие арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности, а также по отдельности для каждого будущего периода;

б) общую сумму условных арендных платежей, признанную в качестве дохода; и

в) общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

35. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности (IAS 2009) 17 «Аренда» за исключением следующего:

некоторые пункты откорректированы для большей ясности;
исключены положения относительно признания и оценки
гарантированной и негарантированной ликвидационной стоимости по
договорам финансовой аренды;
исключены положения относительно определения процентной ставки, в
случае если она не определена договором аренды (приростная процентная
ставка на заемный капитал);
исключены положения относительно условной арендной платы;
исключены положения относительно неаннулируемой аренды;
в связи с указанными исключениями исключены и некоторые
соответствующие требования к раскрытию информации.