



НАЦИОНАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ ПО СТАНДАРТАМ
ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

ПРОЕКТ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ

СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

СФО 17 – АРЕНДА

ПРИГЛАШЕНИЕ К КОММЕНТИРОВАНИЮ

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности приглашает все заинтересованные стороны представлять свои замечания и предложения к проекту Стандарта финансовой отчетности СФО 17 «Аренда».

Комментарии должны быть представлены в Совет до *1 марта 2008 года*. Для облегчения анализа полученных комментариев Советом приветствуется их подача в электронной форме, при этом сами комментарии должны содержать указание параграфа, к которому предлагаются изменения и его альтернативный текст. Подача концептуальных замечаний также допускается.

Комментарии могут быть представлены по электронной почте nsfo@nsfo.ru, по факсу +7 495 5105046 или по почтовым отправлениям на адрес 109012, Российская Федерация, Москва, а/я 13 до *1 марта 2008 года*.

© 2007 Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности». Все права защищены. Копирование настоящего Проекта для обсуждения разрешается только в целях подготовки комментариев к нему, предназначенных для представления в Национальный совет по стандартам финансовой отчетности, при условии, что создаваемые копии предназначены исключительно для личного использования или для использования внутри организации, не подлежат продаже или распространению, и на каждом экземпляре содержится знак защиты авторского права Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» и приводится полный адрес Фонда. В противном случае никакая часть настоящей публикации не может быть перепечатана, переведена или использована в какой бы то ни было форме, как полностью, так и частично, какими бы то ни было средствами, как известными сейчас, так и изобретенными впоследствии, включая копирование, запись на магнитный носитель, или в любой системе хранения и обработки данных, если на то нет письменного разрешения Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности».

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности, Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности», авторы и издатели не несут ответственности за ущерб, причиненный любому лицу, которое совершает какие-либо действия или отказывается от совершения каких-либо действий, полагаясь на материалы, содержащиеся в настоящей публикации, независимо от того, наступил ли такой ущерб вследствие халатности или по иным причинам.

Проект для обсуждения
СФО 17 - Аренда
СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Цель	1
Сфера применения	2–3
Определения	4–6
Классификация аренды	7–19
Аренда в финансовой отчетности арендаторов	20–35
Финансовая аренда	20–32
Первоначальное признание	20–24
Последующая оценка	25–32
Операционная аренда	33–35
Аренда в финансовой отчетности арендодателя	36–57
Финансовая аренда	36–48
Первоначальное признание	36–38
Последующая оценка	39–48
Операционная аренда	49–57
Операции продажи с обратной арендой	58–66
[Удалено]	67–68
Дата вступления в силу	69
[Удалено]	70

ЦЕЛЬ

1. Цель настоящего Стандарта состоит в предписании надлежащей учетной политики и требований к раскрытию информации, подлежащих применению арендаторами и арендодателями в отношении договоров аренды.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

2. ***Настоящий Стандарт применяется в целях учета всех видов аренды, за исключением оговоренных ниже:***

(а) договоров аренды на разведку или использование полезных ископаемых, нефти, природного газа и иных невозобновляемых ресурсов;

При разработке настоящего Стандарта использован русский перевод Международных стандартов финансовой отчетности О.М.-А.Аскери, В.И.Тарусина, и Л.Е.Ходырева (Международные стандарты финансовой отчетности 2006, М.: Аскери, 2006)

и

(b) лицензионных соглашений на такие объекты как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Однако настоящий Стандарт не применяется в качестве основы для оценки:

(a) недвижимости, удерживаемой арендаторами и учитываемой ими в качестве инвестиционной недвижимости (см. СФО 40 «Инвестиционная недвижимость»);

(b) инвестиционной недвижимости, предоставляемой арендодателями по договорам операционной аренды (см. СФО 40);

(c) биологических активов, удерживаемых арендаторами по договорам финансовой аренды (см. СФО 41 «Сельское хозяйство»);

или

(d) биологических активов, предоставляемых арендодателями по договорам операционной аренды (см. СФО 41).

3. Настоящий Стандарт применяется к договорам, которые передают право на использование активов, несмотря на то, что значительные услуги арендодателя могут быть востребованы в связи с эксплуатацией и обслуживанием таких активов. Настоящий Стандарт не применяется к договорам, являющимся договорами на обслуживание, не передающими права на использование активов от одной стороны по договору другой.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. *Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:*

Аренда — это договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного срока в обмен на платеж или серию платежей.

Финансовая аренда — это аренда, по условиям которой происходит перенос практически всех рисков и выгод, сопутствующих праву собственности на актив. Правовой титул в конечном итоге может, как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда — это аренда, иная, чем финансовая аренда.

Нерасторгаемая аренда — это аренда, которая может быть расторгнута только в следующих случаях:

(a) при наступлении маловероятных непредвидимых обстоятельств;

(b) с разрешения арендодателя;

(c) если арендатор вступает в новые арендные отношения в отношении того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем;

или

(d) в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, что на начало аренды ее продолжение представляется в разумной степени определенным.

Дата принятия аренды – это наиболее ранняя из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами будущих обязанностей в отношении основных положений договора аренды. Именно 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 - это дата, с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование арендуемого актива. На эту дату производится первоначальное признание аренды (т.е. признание соответствующих активов, обязательств, дохода или расходов, возникающих в связи с арендой).

Срок аренды - не подлежащий сокращению период, на который арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на дату принятия аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

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, наряду со следующими суммами:

(a) для арендатора: любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с ним;

либо

(b) для арендодателя: любой ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю:

(i) арендатором;

(ii) стороной, связанной с арендатором; или

(iii) не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязанности по гарантии.

Однако если арендатор наделен правом на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости актива на дату, когда реализация этого права становится возможным, значительно ниже в такой степени, что на дату принятия аренды реализация этого права представляется в разумной степени определенной, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих уплате в течение срока аренды до ожидаемой даты реализации этого права на покупку актива и платежа, необходимого для реализации этого права.

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив или посредством которой можно урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Срок экономической службы — это:

(a) период времени, в течение которого ожидается, что с экономической точки зрения актив будет пригоден для использования одним или несколькими пользователями;

либо

(b) количество произведенных или аналогичных единиц, которое, как ожидается, будет получено от использования актива одним или несколькими пользователями.

Срок полезной службы — это оцениваемый расчетно оставшийся период с начала срока аренды, но не ограничиваемый им, в течение которого, как ожидается, организация будет потреблять экономические выгоды, заключенные в активе.

Гарантированная ликвидационная стоимость — это:

(a) для арендатора: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется им, или связанной с ним стороной (сумма гарантии при этом представляет собой максимальную сумму, которая в любом случае могла бы подлежать выплате);

и

(b) для арендодателя: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.

Негарантированная ликвидационная стоимость — это та часть ликвидационной стоимости переданного в аренду актива, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

Первоначальные прямые затраты - это дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к переговорам по договору аренды и его заключению, за исключением тех затрат, которые несут производители или дилеры, выступающие в роли арендодателей.

Валовые инвестиции в аренду — это совокупность:

(a) минимальных арендных платежей, подлежащих получению арендодателем по договору финансовой аренды,

и

(b) любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

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

Незаработанный финансовый доход — это разность между:

(a) валовой инвестицией в аренду,

и

(b) чистой инвестицией в аренду.

Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды – это ставка дисконтирования, которая при применении на дату принятия аренды обеспечивает равенство суммарной приведенной стоимости (a) минимальных арендных платежей и (b) негарантированной ликвидационной стоимости сумме (i) справедливой стоимости переданного в аренду актива и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя.

Приростная процентная ставка на заемный капитал арендатора – это процентная ставка, по которой арендатор должен был бы производить платежи по аналогичной аренде, а в случае невозможности ее определения – ставка, под которую на дату принятия аренды арендатор должен был бы привлечь на такой же срок и при том же

обеспечении заемные средства, необходимые для покупки актива.

Условная арендная плата — это та часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определенной суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, будущий объем продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

5. Договор аренды или принятые будущие обязанности по договору аренды могут включать положение, предусматривающее корректировку арендных платежей вследствие имевших место в течение периода между принятием аренды и началом срока аренды изменений в затратах на сооружение или приобретение арендуемого имущества или в некоторых других показателях затрат или стоимости, таких как общие уровни цен или затраты арендодателя на финансирование аренды. Для целей настоящего Стандарта, последствия таких изменений, если они имели место, считаются наступившими на дату принятия аренды.
6. Определение аренды включает договоры на сдачу актива внаем, которые содержат положение, дающее нанимателю право на получение актива в собственность после выполнения согласованных условий. Эти договоры иногда называются договорами аренды с правом выкупа.

КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДЫ

7. Классификация аренды, принятая в настоящем Стандарте, основывается на том, в какой степени риски и выгоды, вытекающие из права собственности на арендуемый актив, ложатся на арендатора или арендодателя. Риски включают возможности потерь из-за простоя или технологического устаревания актива, а также из-за колебаний доходности по причине изменений экономических условий. Выгоды могут быть представлены ожиданием прибыльной работы в течение срока экономической службы актива и прочим доходом от повышения его стоимости или реализации его ликвидационной стоимости.
8. *Аренда классифицируется в качестве финансовой, если она передает практически все риски и выгоды, вытекающие из права собственности. Аренда классифицируется в качестве операционной, если она не передает практически все риски и выгоды, вытекающие из права собственности.*
9. Поскольку сделка между арендодателем и арендатором основывается на договоре аренды между ними, целесообразно использовать согласованные определения. Использование этих определений применительно к неодинаковым обстоятельствам, в которых находятся арендодатель и арендатор, может привести к тому, что одна и та же аренда будет классифицироваться ими по-разному. В частности, это может иметь место в случае, когда арендодатель извлекает выгоду из гарантии ликвидационной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.
10. Ответ на вопрос, квалифицировать ли аренду как финансовую или как операционную, зависит от содержания сделки, а не от формы договора^(*). Ниже приведены примеры ситуаций, которые, по отдельности или взятые вместе, как правило, обуславливают классификацию аренды в качестве финансовой:
 - (а) к концу срока аренды право собственности на актив переходит к арендатору;
 - (б) арендатор наделен правом на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости актива на дату, когда реализация этого

^(*) См. также Интерпретацию SIC-27 «Оценка существования операций, облеченных в юридическую форму аренды».

права становится возможным, значительно ниже в такой степени, что на дату принятия аренды реализация этого права представляется в разумной степени определенной;

(с) срок аренды составляет бóльшую часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;

(d) на дату принятия аренды приведенная стоимость минимальных арендных платежей составляет, по крайней мере, практически всю справедливую стоимость арендуемого актива; и

(е) арендованные активы носят такой специализированный характер, что только арендатор может пользоваться ими без значительных модификаций.

11. Индикаторами ситуаций, которые по отдельности или в сочетании друг с другом могли бы обусловить классификацию аренды в качестве финансовой, являются следующие:

(а) в случае прекращения аренды арендатором, связанные с этим убытки арендодателя ложатся на арендатора;

(b) прочие доходы или убытки от колебаний справедливой стоимости актива на момент его ликвидации причитаются арендатору (например, в виде скидки в форме возврата части арендной платы, равной большей части поступлений от продаж в конце срока аренды);

и

(с) арендатор имеет возможность продлить аренду на второй период с арендной платой значительно ниже рыночного уровня.

12. Примеры и индикаторы, содержащиеся в параграфах 10 и 11, не во всех случаях носят неоспоримый характер. Если, исходя из других признаков, становится ясно, что данная аренда не влечет за собой переноса практически всех рисков и выгод, вытекающих из права собственности, она классифицируется в качестве операционной. В частности, это может иметь место в том случае, когда право собственности на актив передается в конце срока аренды в обмен на выплату переменной суммы денежных средств, определяемой как справедливая стоимость этого актива на тот момент времени, или в случае условной арендной платы, по причине наличия которой арендатор не принимает на себя практически все такие риски и выгоды.

13. Классификация аренды производится на момент принятия аренды. В любой последующий момент времени арендатор и арендодатель могут прийти к соглашению об изменении условий аренды иным, чем продление договора аренды способом, то есть способом, который в случае если бы измененные условия были в силе на момент принятия аренды, привел бы к иной ее классификации в соответствии с критериями, приведенными в параграфах 7-12. В этом случае пересмотренный договор рассматривается в качестве нового договора в течение срока его действия. Однако изменения в расчетных оценках (в частности, изменения расчетных оценок экономического срока службы или ликвидационной стоимости арендованного имущества) или изменения обстоятельств (в частности, невыполнение договора арендатором) не приводят к новой классификации аренды для целей учета.

14. Аренда земельных участков и зданий классифицируется в качестве операционной или финансовой таким же образом, как и аренда других активов. Однако для земельных участков, как правило, характерен неопределенный срок службы, и, если в конце срока аренды не ожидается передача права собственности арендатору, то он обычно не принимает на себя практически все риски и выгоды, вытекающие из права собственности, и в этом случае аренда земли классифицируется в качестве операционной. Платеж, произведе-

денный при заключении или приобретении договора лизхолда, учитываемого в качестве операционной аренды, представляет собой уплаченные авансом арендные платежи, амортизируемые в течение срока аренды в соответствии со схемой поступления предоставляемых им выгод.

15. В случае аренды земельных участков и зданий для целей классификации аренды, участки и здания рассматриваются как отдельные элементы. Если ожидается, что право собственности на оба элемента перейдет к арендатору по истечении срока аренды, то и земля, и здания классифицируются как объекты финансовой аренды, независимо от того рассматриваются ли они как один или два договора аренды, если только другие признаки не свидетельствуют явно о том, что данная аренда не переносит практически все риски и выгоды, вытекающие из права собственности на один или оба элемента. В случае, когда земельный участок имеет неопределенный срок экономической службы элемент аренды «земля» в соответствии с параграфом 14 обычно классифицируется в качестве операционной аренды, если только не ожидается передача права собственности на этот земельный участок арендатору по окончании срока аренды. Элемент аренды «здания» классифицируется в качестве финансовой или операционной аренды в соответствии с параграфами 7-13.
16. Когда это необходимо в целях классификации и учета аренды земельных участков и зданий, минимальные арендные платежи (включая любые единовременные авансовые выплаты) распределяются между элементом «земля» и элементом «здания» пропорционально относительным значениям справедливой стоимости имущественного интереса по лизхолду в элементах аренды «земля» и «здания» на дату принятия аренды. Если арендные платежи не могут быть надежно распределены между этими двумя элементами, то вся аренда классифицируется в качестве финансовой, за исключением случаев, когда очевидно, что оба элемента представляют собой операционную аренду и, поэтому вся аренда целиком классифицируется в качестве операционной.
17. Применительно к аренде земли и зданий, при которой сумма, первоначально признаваемая согласно параграфу 20 для элемента аренды «земля», является незначительной, земля и здания могут учитываться как одно целое для целей классификации аренды, и классифицироваться в качестве объектов финансовой или операционной аренды в соответствии с параграфами 7-13. В таком случае срок экономической службы зданий рассматривается в качестве срока экономической службы всего арендуемого актива.
18. В случае, когда имущественный интерес арендатора при аренде как земельного участка, так и зданий классифицируются в качестве инвестиционной недвижимости в соответствии с СФО 40, и при этом применяется модель справедливой стоимости, необходимость в нахождении оценок элементов аренды «земля» и «здания» по отдельности отсутствует. Детализированные расчеты для такой оценки требуются только, если в противном случае классификация одного или обоих элементов представляется неопределенной.
19. В соответствии с СФО 40, арендатор может классифицировать свой имущественный интерес при операционной аренде в качестве инвестиционной недвижимости. Если он классифицирует его именно таким образом, то этот имущественный интерес отражается в учете так, как если бы он был финансовой арендой, и, кроме того, применительно к признанному активу используется модель учета по справедливой стоимости. Арендатору надлежит и далее учитывать такую аренду в качестве финансовой, даже если последующее событие меняет характер имущественного интереса арендатора таким образом, что он более не может быть классифицирован в качестве инвестиционной недвижимости. Это имеет место в частности, если арендатор:

(а) занимает недвижимость, которая затем переводится в категорию «недвижимость, занимаемая владельцем», по подразумеваемой первоначальной стоимости, равной справедливой стоимости этой недвижимости на дату изменения способа ее использования;

либо

(б) предоставляет недвижимость в субаренду, по условиям которой практически все риски и выгоды, вытекающие из права собственности на имущественный интерес, переходят на несвязанную третью сторону. Такая субаренда учитывается арендатором в качестве договора финансовой аренды с третьей стороной, несмотря на то, что третья сторона может учитывать ее в качестве операционной аренды.

АРЕНДА В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРОВ

Финансовая аренда

Первоначальное признание

20. *На начало срока аренды арендаторы признают финансовую аренду в качестве активов и обязательств в сумме равной меньшей из двух определяемых на дату принятия аренды величин - справедливой стоимости арендуемого актива и приведенной стоимости минимальных арендных платежей. В качестве ставки дисконтирования при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей используется процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, в случае если ее определение представляется практически осуществимым, в противном случае используется простая процентная ставка на заемный капитал арендатора. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, в которой признан актив.*
21. Сделки и другие события подлежат учету и представлению в соответствии с их сущностью и финансовой реальностью, а не только в соответствии с их юридической формой. Хотя юридическая форма договора аренды может не предусматривать приобретения арендатором права собственности на арендуемый актив, в случае финансовой аренды сущность и финансовая реальность таковы, что арендатор приобретает экономические выгоды от использования арендуемого актива в течение большей части его срока экономической службы в обмен на принятие на себя обязанности уплатить за это право сумму, приблизительно равную на дату принятия аренды сумме справедливой стоимости арендуемого актива и соответствующих финансовых издержек.
22. В том случае, когда такие арендные сделки не отражаются в бухгалтерском балансе арендатора, экономические ресурсы и величина обязанностей организации занижаются, искажая тем самым финансовые коэффициенты. Таким образом, представляется целесообразным признавать финансовую аренду в бухгалтерском балансе арендатора и в качестве актива и в качестве обязанности по оплате будущих арендных платежей. На начало срока аренды актив и обязательство по оплате будущих арендных платежей признаются в бухгалтерском балансе в одинаковых суммах, за исключением любых первоначальных прямых затрат арендатора, увеличивающих сумму, в которой признается актив.
23. Представление в финансовой отчетности обязательств, относящихся к арендованному активу, в качестве вычета из стоимости арендованного актива не допускается. Если при представлении обязательств непосредственно в бухгалтерском балансе проводится различие между краткосрочными и долгосрочными обязательствами, такое же различие проводится и для арендных обязательств.
24. Первоначальные прямые затраты часто возникают в связи со специфической деятельно-

стью, связанной с арендой, такой, в частности, как ведение переговоров и обеспечение заключения договора аренды. Затраты определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендодателем в связи с финансовой арендой, увеличивают сумму, признаваемую в качестве актива.

Последующая оценка

25. *Минимальные арендные платежи распределяются между финансовыми затратами и уменьшением непогашенного обязательства. Финансовые затраты распределяются по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы обеспечивать постоянную периодическую процентную ставку на непогашенный остаток по обязательству. Условная арендная плата признается в качестве расходов в периоде ее возникновения.*
26. На практике, при распределении финансовых затрат между периодами в течение срока аренды, арендатор вправе применять ту или иную форму аппроксимации для упрощения расчетов.
27. *Финансовая аренда приводит к возникновению расходов по амортизации для амортизируемых активов, а также финансовых расходов для каждого отчетного периода. Амортизационная политика для арендованных амортизируемых активов должна соответствовать той, которая применяется в отношении амортизируемых активов, находящихся в собственности, а сумма признаваемой амортизации должна рассчитываться в соответствии с СФО 16 «Основные средства» и СФО 38 «Нематериальные активы». При отсутствии обоснованной определенности в отношении того, что арендатор приобретет право собственности на актив по окончании срока аренды, актив должен быть полностью амортизирован на протяжении наиболее короткого из двух сроков - срока аренды или срока его полезной службы.*
28. Амортизируемая стоимость арендованного актива относится на каждый отчетный период в течение ожидаемого периода его использования на систематической основе в соответствии с политикой амортизации, принятой арендатором в отношении амортизируемых активов, находящихся в его собственности. При наличии обоснованной определенности в отношении того, что арендатор приобретет право собственности на актив к концу срока аренды, периодом предполагаемого использования является срок полезной службы актива; в противном случае актив амортизируется на протяжении наиболее короткого из двух сроков - срока аренды или срока его полезной службы.
29. Сумма расходов на амортизацию актива и финансовых расходов за период редко совпадает с суммой арендных платежей, подлежащих выплате за период; и, таким образом, представляется нецелесообразным просто учитывать арендные платежи к оплате в качестве расходов. Соответственно, актив и связанное с ним обязательство вряд ли будут равны по величине после начала срока аренды.
30. Для выявления факта обесценения арендованного актива организация применяет СФО 36 «Обесценение активов»
31. *Наряду с выполнением требований по раскрытию, установленных СФО 107 «Финансовые инструменты — раскрытия», арендаторы раскрывают следующую информацию по договорам финансовой аренды:*
 - (a) *для каждого класса активов - чистую балансовую стоимость на отчетную дату.*
 - (b) *выверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их приведенной стоимостью. Кроме того, организация раскрывает*

общую сумму будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их приведенную стоимость с разбивкой по следующим периодам:

- (i) не более одного года;*
 - (ii) более одного года, но не более пяти лет;*
 - (iii) более пяти лет.*
- (c) условную арендную плату, признанную в качестве расхода в отчетном периоде.*
- (d) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по нерасторгаемым договорам субаренды.*
- (e) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включающее следующую информацию, но, не ограничивающееся ею:*
- (i) основу, на которой была определена условная арендная плата, подлежащая оплате;*
 - (ii) наличие и условия опционов на пролонгацию или покупку и оговорок о росте цен;*
- и*
- (iii) ограничения, установленные договорами аренды, в том числе, касающиеся дивидендов, дополнительного долга, и дальнейшей аренды.*

32. Кроме того, применительно к активам, находящимся в финансовой аренде арендаторы выполняют требования к раскрытию, установленные стандартами финансовой отчетности СФО 16, СФО 36, СФО 38, СФО 40 и СФО 41.

Операционная аренда

33. *Арендные платежи при операционной аренде признаются в качестве расходов на равномерной основе в течение срока аренды, если только другая систематическая основа не отражает с большей репрезентативностью временной график получения выгод пользователем ^(*).*

34. При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на обслуживание, таких как затраты на страхование или текущий ремонт и содержание) признаются в качестве расходов на равномерной основе, если только другая систематическая основа не отражает с большей репрезентативностью временной график получения выгод пользователем, даже в том случае, когда они производятся не на этой основе.

35. *Наряду с выполнением требований по раскрытию, установленных СФО 107, арендаторы раскрывают следующую информацию по договорам операционной аренды:*

- (a) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по нерасторгаемым договорам операционной аренды с разбивкой по следующим периодам:*
- (i) не более одного года;*
 - (ii) более одного года, но не более пяти лет;*
 - (iii) более пяти лет.*

(*)См. также Интерпретацию ИСФО-15 «Операционная аренда - стимуль».

(b) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по нерасторгаемым договорам субаренды.

(c) платежи по аренде и субаренде, признанные в качестве расхода за период, с отдельным представлением сумм для минимальных арендных платежей, условной арендной платы и арендных платежей по субаренде.

(d) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включающее следующую информацию, но, не ограничивающееся ею:

(i) основу, на которой была определена условная арендная плата, подлежащая оплате;

(ii) наличие и условия опционов на пролонгацию или покупку и оговорок о скользящих ценах;

и

(iii) ограничения, установленные договорами аренды, в том числе, касающиеся дивидендов, дополнительного долга, и дальнейшей аренды.

АРЕНДА В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДОДАТЕЛЯ

Финансовая аренда

Первоначальное признание

36. *Арендодатели признают активы, находящиеся в финансовой аренде, в своих бухгалтерских балансах и представляют их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.*

37. При финансовой аренде практически все риски и выгоды, вытекающие из права собственности, передаются арендодателем и, вследствие этого, арендные платежи к получению рассматриваются арендодателем как возмещение основной суммы долга и финансовый доход, получаемые в целях компенсации, а также вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги.

38. Арендодатели часто несут являющиеся дополнительными и непосредственно относящимися к ведению переговоров по договору аренды и его заключению первоначальные прямые затраты, в том числе комиссионные, издержки по юридическому сопровождению сделки и внутренние затраты. Такие затраты, однако, не включают общие накладные затраты, в частности затраты, понесенные подразделениями маркетинга и сбыта. При финансовой аренде, за исключением тех случаев, когда в качестве арендодателей выступают производители или дилеры, первоначальные прямые затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признанного в течение срока аренды. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды определяется таким образом, что первоначальные прямые затраты автоматически включаются в дебиторскую задолженность, поэтому нет необходимости включать их отдельно. Затраты, понесенные производителем или дилером, выступающим в роли арендодателя, в связи с ведением переговоров по договору аренды и его заключением, не подпадают под определение первоначальных прямых затрат. Вследствие этого, они исключаются из чистой инвестиции в аренду и признаются в качестве расхода в момент признания прибыли от продажи, который в случае финансовой аренды обычно совпадает с началом срока аренды.

Последующая оценка

39. ***Признание финансового дохода основывается на схеме, отражающей постоянную периодическую норму прибыли на непогашенную чистую инвестицию арендодателя в финансовую аренду.***
40. Арендодатель стремится распределить финансовый доход на систематической и рациональной основе в течение срока аренды. Такое распределение основывается на схеме, отражающей постоянную периодическую норму прибыли на чистые инвестиции арендодателя в финансовую аренду. Арендные платежи, относящиеся к отчетному периоду, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду для уменьшения как основной суммы долга так и незаработанного финансового дохода.
41. Расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовой инвестиции арендодателя в аренду, анализируются на регулярной основе. В тех случаях, когда произошло уменьшение величины расчетной оценки негарантированной ликвидационной стоимости, распределение дохода в течение срока аренды пересматривается, и любое уменьшение уже начисленных сумм признается в финансовой отчетности немедленно.
- 41А. Являющийся предметом финансовой аренды актив, классифицированный в качестве «предназначенного для продажи» (или включенный в группу выбытия, классифицированную в качестве «предназначенной для продажи») в соответствии с СФО 105, подлежит учету в порядке, предписываемом этим Стандартом.
42. ***Производители или дилеры, выступающие в роли арендодателей, признают прибыль или убыток от продаж в отчетном периоде в соответствии с политикой, применяемой ими в отношении продаж без отсрочки платежей. В случае установления искусственно заниженных процентных ставок, прибыль от продажи ограничивается величиной той прибыли, которая имела бы место в случае применения рыночной процентной ставки. Затраты, понесенные производителями или дилерами, выступающими в роли арендодателей, в связи с ведением переговоров по договору аренды и его заключением признаются в качестве расходов в момент признания прибыли от продаж.***
43. Производители или дилеры часто предлагают клиентам возможность выбора между покупкой и арендой актива. Финансовая аренда, в которой в роли арендодателя выступает производитель или дилер, ведет к возникновению двух видов дохода:
- (а) прибыли или убытка, эквивалентного прибыли или убытку от продажи арендуемого актива без отсрочки платежа по обычным ценам продажи, отражающим любые применимые скидки за объем или торговые скидки;
 - (b) финансового дохода на протяжении срока аренды.
44. Выручка от продаж, признанная на начало срока аренды производителем или дилером, выступающим в роли арендодателя, равна меньшей из двух величин: справедливой стоимости актива и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, причитающихся арендодателю, рассчитанных по рыночной ставке процента. Себестоимость продаж, признанная в начале срока аренды, равна первоначальной стоимости арендованного имущества, или его балансовой стоимости, если они не совпадают за вычетом приведенной негарантированной ликвидационной стоимости. Разность между выручкой и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с политикой, принятой организацией в отношении продаж без отсрочки платежа.

45. В некоторых случаях в целях привлечения покупателей производители или дилеры, выступающие в роли арендодателей, устанавливают искусственно заниженные процентные ставки. Результатом использования таких ставок является признание в момент продажи чрезмерной части общего дохода от сделки. В случае установления искусственно заниженных процентных ставок организации надлежит ограничить прибыль от продажи величиной той прибыли, которая имела бы место в случае применения рыночной процентной ставки.
46. Затраты, понесенные производителем или дилером, выступающим в роли арендодателя, в связи с ведением переговоров по договору финансовой аренды и его заключением признаются расходом на начало срока аренды, поскольку они относятся, главным образом, к получению производителем или дилером прибыли от продаж.
47. ***Наряду с выполнением требований по раскрытию, установленных СФО 107, арендодатели раскрывают следующую информацию по договорам финансовой аренды:***
- (a) выверку между суммой валовой инвестиции в аренду на отчетную дату, и приведенной стоимостью по состоянию на отчетную дату минимальных арендных платежей, подлежащих получению. Кроме того, организация раскрывает валовую инвестицию в аренду и приведенную стоимость по состоянию на отчетную дату минимальных арендных платежей, подлежащих получению с разбивкой по следующим периодам:***
 - (i) не более одного года;***
 - (ii) более одного года, но не более пяти лет;***
 - (iii) более пяти лет.***
 - (b) незаработанный финансовый доход.***
 - (c) негарантированную ликвидационную стоимость, причитающуюся арендодателю.***
 - (d) накопленный оценочный резерв по подлежащим получению минимальным арендным платежам, получение которых представляется сомнительным.***
 - (e) условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.***
 - (f) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.***
48. Кроме того, часто представляется полезным раскрывать также в качестве показателя роста - разность между внесенными в течение периода по новым договорам валовыми инвестициями (за вычетом незаработанного дохода) и соответствующими суммами по прекращенным договорам аренды.

Операционная аренда

49. ***Активы, являющиеся предметом операционной аренды представляются арендодателями в бухгалтерских балансах в соответствии с их характером.***
50. ***Доход от операционной аренды признается в качестве дохода на равномерной основе в течение срока аренды, если только другая систематическая основа не отражает***

с большей репрезентативностью временной график уменьшения выгод, извлекаемых из переданного в аренду актива ^(*).

51. понесенные при получении арендного дохода затраты, в том числе затраты на амортизацию, признаются в качестве расходов. Арендный доход (за исключением поступлений за предоставленные услуги, такие как страхование и текущий ремонт и содержание) признается на равномерной основе в течение срока аренды, если только другая систематическая основа не отражает с большей репрезентативностью временной график уменьшения выгод, извлекаемых из переданного в аренду актива, даже в том случае, когда упомянутые поступления производятся на другой основе.
52. *Первоначальные прямые затраты, которые несут арендодатели в связи с ведением переговоров по договору операционной аренды и его заключению, подлежат включению в балансовую стоимость переданного в аренду актива и признаются в качестве расходов в течение срока аренды на той же основе, что и арендный доход.*
53. *В отношении амортизируемых переданных в аренду активов применяется амортизационная политика, соответствующая обычной амортизационной политике арендодателя, принятой в отношении аналогичных активов, сумма амортизации при этом рассчитывается в соответствии с СФО 16 и СФО 38.*
54. Для выявления факта обесценения переданного в аренду актива организация применяет СФО 36 «Обесценение активов»
55. Производитель или дилер, выступающий в роли арендодателя, не признает прибыли от продаж в момент вступления в договор операционной аренды, поскольку такой договор не является эквивалентом продажи.
56. *Наряду с выполнением требований по раскрытию, установленных СФО 107, арендодатели раскрывают следующую информацию по договорам операционной аренды:*
- (a) будущие минимальные арендные платежи по непрекращаемым договорам операционной аренды, агрегированной суммой и с разбивкой по следующим периодам:*
 - (i) не более одного года;*
 - (ii) более одного года, но не более пяти лет;*
 - (iii) более пяти лет.*
 - (b) общую сумму условной арендной платы, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.*
 - (c) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.*
57. Кроме того, применительно к активам, переданным в операционную аренду, арендодатели выполняют требования к раскрытию информации, установленные стандартами финансовой отчетности СФО 16, СФО 36, СФО 38, СФО 40 и СФО 41.

ПРОДАЖИ С ВОЗВРАТНОЙ АРЕНДОЙ

58. Сделка продажи с возвратной арендой подразумевает продажу актива с его же последующей возвратной арендой. Арендные платежи и цена продажи обычно взаимозависимы.

^(*) См. также Интерпретацию ИСФО-15 «Операционная аренда - стимулы».

мы, поскольку обсуждаются в комплексе. Порядок учета сделок продажи с возвратной арендой зависит от типа формирующейся аренды.

59. *В тех случаях, когда сделка продажи с возвратной арендой приводит к финансовой аренде, любое превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью не допускается признавать немедленно в качестве дохода в финансовой отчетности продавца–арендатора. Вместо этого такое превышение признается в качестве отложенного дохода и амортизируется в течение срока аренды.*
60. В случае, когда возвратная аренда классифицируется в качестве финансовой, сделка является средством, с помощью которого арендодатель предоставляет арендатору финансирование, используя актив в качестве обеспечения. По этой причине представляется нецелесообразным рассматривать превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью актива в качестве дохода. Такое превышение следует признавать в качестве отложенного дохода и амортизировать в течение срока аренды.
61. *В тех случаях, когда сделка продажи с возвратной арендой приводит к операционной аренде, и при этом очевидно, что эта сделка была осуществлена по справедливой стоимости, любая прибыль или убыток признаются немедленно. Прибыль или убыток признаются немедленно и в том случае, когда цена продажи оказывается ниже справедливой стоимости, за исключением тех случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по ставке ниже рыночной, в таких случаях убыток признается в качестве отложенного расхода, и амортизируется пропорционально арендным платежам в течение периода ожидаемого использования актива. В тех же случаях, когда цена продажи оказывается выше справедливой стоимости, сумма ее превышения над справедливой стоимостью признается в качестве отложенного дохода и амортизируется в течение периода ожидаемого использования актива.*
62. В случае, когда возвратная аренда классифицируется в качестве операционной аренды, и при этом и цена продажи и арендные платежи установлены по справедливой стоимости, на самом деле, имеет место обычная сделка продажи и любая прибыль или убыток признаются немедленно.
63. *В случае операционной аренды, если справедливая стоимость актива на момент свершения сделки продажи с возвратной арендой составляет величину меньшую, чем его балансовая стоимость, убыток равный разности между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью актива подлежит немедленному признанию.*
64. В случае финансовой аренды такая корректировка не требуется, если только не имело место обесценение актива, в случае которого балансовая стоимость уменьшается до возмещаемой стоимости в соответствии с СФО 36.
65. Требования к раскрытию информации арендаторами и арендодателями в равной степени применяются и к сделкам продажи с возвратной арендой. Требование раскрывать в отчетности описание существенных договоров аренды ведет к раскрытию уникальных или необычных положений договора или условий сделок продажи с возвратной арендой.
66. Сделки продажи с возвратной арендой могут потребовать применения критериев отдельного раскрытия информации, установленных СФО 1 «Представление финансовой отчетности».
67. [Удалено]
68. [Удалено]

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

69. *Организация обязана применять настоящий Стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся с [дата будет установлена после обсуждения проекта] или после этой даты.*
70. [Удалено]

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Различия между СФО 17 «Аренда» и Международными стандартами финансовой отчетности.

Настоящее приложение не является частью Стандарта.

Настоящий Стандарт подготовлен на основе Международного стандарта финансовой отчетности IAS 17 «Аренда» и полностью ему соответствует.