

Тлумачення КТМФЗ 4

Визначення, чи містить угода оренду

Посилання

- МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"
- МСБО 16 "Основні засоби" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 17 "Оренда" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 38 "Нематеріальні активи" (переглянутий у 2004 р.);
- КТМФЗ 12 "Послуги за угодами про концесію" (виданий у листопаді 2006 р.).

Загальна інформація

- 1 Суб'єкт господарювання може укласти угоди, що передбачають здійснення однієї операції або низки пов'язаних між собою операцій, які за юридичною формою не є договорами оренди, але надають право на використання активу (наприклад, об'єкта основних засобів) за компенсацію у вигляді одноразового платежу або декількох платежів. Приклади угод, за якими один суб'єкт господарювання (постачальник) може надати таке право на використання активу іншому суб'єктові господарювання (покупцю), часто разом із пов'язаними з цим активом послугами, охоплюють:
 - угоди аутсорсингу (наприклад, передача функцій з обробки даних суб'єкта господарювання зовнішній стороні);
 - угоди у сфері телекомунікації, за якими суб'єкти господарювання, що утримують мережу телекомунікації і забезпечують її пропускну здатність, виступають постачальниками і надають покупцям право користування мережею згідно з укладеними контрактами;
 - угоди типу «бери-або-плати» та подібні до них угоди, за якими покупці повинні здійснювати визначені виплати незалежно від того, чи вони приймають визначену контрактом поставку товарів або послуг (наприклад, контракт «бери-або-плати» на придбання практично всього обсягу електроенергії, яку виробляє енергогенеруюча компанія – постачальник).
- 2 Це Тлумачення надає керівництво щодо визначення того, чи є угода угодою оренди або чи містить вона відносини оренди, що має обліковуватись у відповідності до вимог МСБО 17. Це Тлумачення не містить керівництва щодо класифікації оренди згідно із зазначеним Стандартом.
- 3 За деякими угодами, актив, що лежить в їх основі та є об'єктом оренди, являє собою складову частину більшого активу. Це Тлумачення не розглядає підходи щодо визначення, коли частка більшого активу є сама активом, що лежить в основі договору, для цілей застосування МСБО 17. Однак, сфера застосування цього Тлумачення поширюється на угоди, за якими актив, що лежить в основі договору, являє собою об'єкт, що обліковується відповідно до МСБО 16 або МСБО 38.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення не слід застосовувати до угод, що є:
 - а) угодами оренди або угодами, що містять оренду, на які не поширюється сфера застосування МСБО 17;
 - б) угодами про концесію, які передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах, на які поширюється сфера застосування КТМФЗ 12.

Питання

- 5 Питання, які розглядає це Тлумачення:
- а) способи визначення того, чи є угода угодою оренди або чи включає угода оренду згідно з визначенням в МСБО 17;
 - б) умови, за яких необхідно проводити оцінку чи переоцінку того, чи є певний контракт угодою оренди або ж угодою, що містить оренду; та
 - в) визначення підходів до відокремлення орендних платежів від платежів за будь-які інші елементи цієї угоди, якщо угода є угодою оренди або ж такою, що містить оренду.

Консенсус

Визначення, чи є угода угодою оренди або ж угодою, що містить оренду

- 6 Визначення того, чи є угода угодою оренди або угодою, що містить оренду, має базуватися на сутності цієї угоди і вимагає оцінити чи:
- а) залежить виконання цієї угоди від використання конкретного активу чи активів (визначеного активу); та
 - б) наявність в угоді права на використання визначеного активу.

Виконання угоди залежить від використання конкретного активу

- 7 Хоча конкретний актив може бути чітко ідентифікований в угоді, він не є предметом оренди, якщо виконання цієї угоди не залежить від використання такого активу. Наприклад, якщо постачальник повинен поставити певну кількість товарів або надати послуги і має право та здатність поставити ці товари чи надати послуги, використовуючи інші активи, що не визначені в угоді, тоді виконання цієї угоди не залежить від визначеного активу і ця угода не містить оренди. Гарантійне зобов'язання, яке дозволяє або вимагає заміни на такий самий чи подібний актив в разі неналежного функціонування визначеного активу, не є фактором, що перешкоджає класифікації договору як договору оренди. Крім того, положення контракту (що стосуються непередбачених подій, або інші положення), які дозволяють постачальникові (чи вимагають від нього) замінити інші активи з будь-яких причин на певну дату або після певної дати, не перешкоджає класифікації договору як договору оренди до дати заміни.
- 8 Актив вважається неявно ідентифікованим, якщо, наприклад, постачальник володіє лише одним активом або орендує лише один актив, що використовується для виконання взятих ним зобов'язань, виконання яких шляхом використання альтернативних активів вважається економічно недоцільним або неможливим.

Угода передає право на використання активу

- 9 Угода передає право на використання активу, якщо ця угода передає покупцеві (орендарю) право контролювати використання активу, що лежить в основі договору. Право контролювати використання активу що лежить в основі договору, забезпечується тільки в разі виконання однієї з наведених далі умов:
- а) покупець має можливість (чи право) використовувати актив або надавати вказівки щодо використання активу у визначений ним спосіб, отримуючи або контролюючи при цьому більше ніж несуттєву частку продукції чи іншого результату від використання цього активу;
 - б) покупець має можливість (чи право) контролювати фізичний доступ до активу, що лежить в основі договору, отримуючи або контролюючи при цьому більше ніж несуттєву частку продукції чи іншого результату від використання цього активу;

- в) факти та обставини свідчать про те, що можливість отримання більше ніж несуттєвої частки продукції або іншого генерованого цим активом результату чи результату його використання протягом терміну дії угоди однією чи кількома сторонами, які не уособлюють покупця, є віддаленою а ціна, яку покупець сплатить за цю продукцію не визначається контрактом у розрахунку за одиницю продукції і не дорівнює поточній ринковій вартості в розрахунку за одиницю продукції станом на момент поставки продукції.

Оцінка чи перегляд оцінки щодо визначення того, чи є угода угодою оренди або ж угодою, що містить оренду

- 10 Оцінювати угоду щодо можливої наявності в ній оренди треба на дату початку дії угоди, яка визначається за однією з дат, яка настає раніше: або дата підписання угоди або дата прийняття зобов'язань щодо основних умов усіма сторонами, що укладають угоду з урахуванням всіх фактів та обставин. Перегляд оцінки угоду щодо наявності в ній оренди після початку (дії) угоди слід лише в тому разі, якщо має місце одна з наступних умов:
- а) відбуваються зміни в умовах угоди, крім випадків, коли ці зміни стосуються лише поновлення чи продовження угоди;
 - б) реалізується право на поновлення угоди, або сторони, що уклали угоду, погоджуються на її продовження, якщо тільки умови поновлення чи продовження не були первісно включені до умов оренди відповідно до параграфу 4 МСБО 17. Оцінювати поновлення чи продовження угоди, що не включає дострокової зміни жодної з умов, визначених у первісній угоді, слід відповідно до параграфів 6-9, тільки в частині положень, що стосуються періоду поновлення чи продовження угоди;
 - в) відбуваються зміни у визначенні залежності виконання від ідентифікованого активу;
 - г) відбуваються суттєві зміни в активі, наприклад, суттєві фізичні зміни в основних засобах.
- 11 Перегляд оцінки угоди має базуватися на фактах та обставинах, що існують на дату повторної оцінки з урахуванням строку чинності угоди, що залишився. Зміни в оцінках (наприклад, очікувані обсяги продукції, що мають бути поставлені певному покупцеві та іншим потенційним покупцям) не призводять до перегляду оцінки. Якщо в результаті перегляду оцінки угоди вона визначається як така, що містить оренду (або не містить оренди), то облік оренди слід починати (або припиняти) від моменту:
- а) для випадків а), в) або г) у параграфі 10 – з моменту, коли відбувається зміна в обставинах, що ведуть до перегляду оцінки;
 - б) для випадку б) у параграфі 10 – від початку періоду поновлення або продовження.

Відокремлення орендних платежів від інших виплат

- 12 Якщо угода містить оренду, сторонам, що уклали цю угоду, слід застосовувати вимоги МСБО 17 до орендної складової угоди, якщо на неї не поширюються виключення, передбачені вимогами, викладеними у параграфі 2 МСБО 17. Відповідно, якщо угода містить оренду, цю оренду слід класифікувати як фінансову чи як операційну оренду відповідно до параграфів 7-19 МСБО 17. Інші складові угоди, на які не поширюється сфера застосування МСБО 17, слід відображати в обліку відповідно до інших стандартів.
- 13 З метою застосування вимог МСБО 17, платежі та інші компенсаційні виплати, передбачені угодою, слід відокремлювати на початку (дії) угоди або після перегляду оцінки цієї угоди, розмежовуючи платежі за орендою та за іншими складовими угоди, виходячи зі співвідношення їх справедливої вартості. Згідно з визначеннями, наведеними у параграфі 4 МСБО 17, мінімальні орендні платежі охоплюють тільки оплату оренди (тобто право на використання активу) і не включають платежі за іншими складовими угоди (наприклад, за послуги та на покриття витрат на видаткові матеріали).
- 14 У деяких випадках відокремлення орендних платежів від платежів за іншими складовими угоди вимагатиме від покупця застосування методу оцінки. Наприклад, покупець може оцінювати орендні платежі шляхом посилання на орендну угоду, укладену для подібного активу, яка не містить інших складових. Або ж він може це робити, оцінюючи платежі за іншими складовими угоди шляхом посилання на подібні угоди, вираховуючи ці платежі із загальної суми виплат за угодою.

- 15 Якщо покупець доходить висновку про недоцільність відокремлення зазначених платежів через недостатню достовірність, йому слід:
- а) у випадку фінансової оренди – визнавати актив і зобов'язання у сумі, яка дорівнює справедливій вартості активу, що лежить в основі договору, і який був ідентифікований у параграфах 7 та 8 як такий, що є об'єктом оренди. У подальшому це зобов'язання буде зменшуватися в міру здійснення платежів і визнання врахованих за цим зобов'язанням фінансових нарахувань з використанням відсоткової ставки додаткових запозичень покупця*;
 - б) у випадку операційної оренди – розглядати всі платежі за угодою як орендні платежі для дотримання вимог щодо розкриття інформації згідно з МСБО 17, але
 - i) розкривати інформацію про ці платежі окремо від мінімальних орендних платежів за іншими угодами, які не включають платежі за складові, що не пов'язані з орендою; та
 - ii) зазначати, що розкрита інформація про платежі включає також платежі за складові угоди, що не пов'язані з орендою.

Дата набрання чинності

- 16 Суб'єкти господарювання повинні застосовувати це Тлумачення для річних періодів, починаючи з 1 січня 2006 р. або пізніше. Застосування раніше визначеної дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для періоду, що починається раніше 1 січня 2006 р., цей факт підлягає розкриттю.
- 16А Суб'єкти господарювання повинні застосовувати зміну у параграфі 4б) для річних періодів, починаючи з 1 січня 2008 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує КТМФЗ 12 для періоду, що починається раніше 1 січня 2008 р., він повинен застосовувати зазначену зміну для цього періоду.

Перехід

- 17 МСБО 8 визначає, як суб'єкт господарювання повинен застосовувати зміни в обліковій політиці, що виникають у результаті первісного застосування цього Тлумачення. Дотримання цих вимог не вимагається від суб'єкта господарювання під час першого застосування цього Тлумачення. Якщо суб'єкт господарювання користується цим винятком, йому слід застосовувати параграфи 6-9 Тлумачення до тих угод, що є чинними на початок найбільш раннього періоду, для якого він подає порівняльну інформацію відповідно до МСФЗ на основі фактів та обставин, що існували на початок цього періоду.

* Тобто відсоткової ставки додаткових запозичень орендаря згідно з визначенням, наведеним у параграфі 4 МСБО 17.