

УЗГОДЖЕНІСТЬ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ З ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

Для забезпечення ефективної господарської діяльності вітчизняні підприємства мають забезпечити безперебійну роботу технологічної бази створення продукції. Досягнення цієї мети забезпечується, в тому числі, за рахунок оновлення основних засобів підприємства. При цьому існують різні альтернативи такого оновлення: придбання об'єктів основних засобів за рахунок власних коштів, за рахунок зовнішніх інвестицій або безкоштовного отримання, або придбання основних засобів в оренду (лізинг). Внаслідок погіршення інвестиційного клімату в економіці України та браку власних коштів у підприємств, пріоритетним варіантом оновлення основних засобів стають орендні операції. У зв'язку з вищезазначеним особливого значення набуває проблема обліку орендних операцій.

Наукові здобутки з цього питання визначені у працях таких вчених, як: Карпачова О. [1], Лісіца Т. [2], Никитченко Ю. [3], Онищенко В. [4]. Проте, детальний аналіз чинної нормативно-правової бази та міжнародних стандартів визначає, що існують суттєві відмінності в практиці обліку орендних операцій, які викликають необхідність вдосконалення національних стандартів обліку оренди з метою їх гармонізації.

Метою роботи є дослідження можливості гармонізації обліку орендних операцій у орендаря за міжнародними та національними стандартами.

Згідно з П(С)БО 14 "Оренда" [5], орендою визнається угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Аналогічне визначення дано в МСБО 17 "Оренда" [6].

При цьому у зазначених стандартах згадуються два види оренди – операційна і фінансова. Операційна оренда — оренда інша, ніж фінансова [5, 6]. Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом [5, 6].

Як зазначено у П(С)БО 14 [5] та МСБО 17 [6] фінансовою вважається оренда за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;

оренований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;

доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.

У бухгалтерському обліку існують суттєві відмінності щодо відображення об'єктів операційної та фінансової оренди відповідно П(С)БО 14.

У орендаря отримані в операційну оренду об'єкти основних засобів обліковуються на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи", а отримані у фінансову оренду – на рахунку 10 "Основні засоби".

Таким чином, при операційній оренді орендар отримує економічні вигоди від використання об'єкту оренди, але не відображає його наявності у балансі. Інформація про склад орендованих активів та платежів за право користування ними розкривається у примітках до фінансової звітності.

Ще однією відмінністю обліку операційної оренди від фінансової є відображення зобов'язань з оренди. В операційній оренді платежі за користування орендованим об'єктом відображаються як поточна кредиторська заборгованість незалежно від терміну оренди. А при фінансовій оренді, крім орендної плати, сплачується і відображається в обліку винагорода за користування об'єктом оренди.

Таким чином, при операційній оренді платежі, особливо при довгострокових договорах, не враховується знецінення грошей у часі, таким чином частина платежу, по-суті, є не оплатою послуги оренди, а компенсацією втрати вартості цих грошей з плином часу [4].

Така ситуація призводить до викривлення показників фінансової звітності.

Тому, Міжнародна рада з МСФЗ (IASB) розробила та ввела в дію з 1 січня 2019 року новий МСФЗ 16 "Оренда" [7].

Введення цього стандарту виключає поділ оренди на операційну та фінансову. Для обох видів оренди використовується єдина методологія обліку, яка повторює метод обліку об'єктів фінансової оренди.

У разі отримання об'єкта у фінансову оренду орендар одночасно відображає його як актив, так і довгострокове зобов'язання.

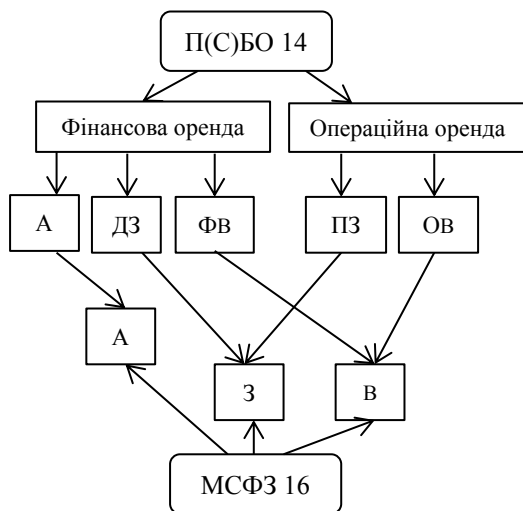
Тобто, оформлюється бухгалтерський запис: Дт субрахунків 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» і 641/ПДВ, та Кт субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди».

На кожну дату балансу частину довгострокової заборгованості, термін погашення якої припадає на наступні 12 місяців, переводять до складу поточної (Дт 531 Кт 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»). Погашення заборгованості відображають записом Дт 611 Кт 311 [2].

Відповідно до п. 5 П(С)БО 14 "Оренда" фінансові витрати орендаря є різницею між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта, за якою його зафіксовано в обліку на початок терміну оренди. Такі витрати відображають в обліку у складі фінансових витрат на субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" і у звітності в сумі витрат звітного періоду. Загальна сума витрат розподіляється між звітними періодами протягом всього строку оренди із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Відповідно до п. 8 П(С) БО 7 до первісної вартості об'єкта включають інші витрати, пов'язані з його придбанням і доставкою, та зобов'язання за найменшою оцінкою на початок строку оренди (справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів) [2].

Для надання достовірної та неупередженої інформації щодо орендних операцій рекомендується наблизити норми П(С)БО 14 "Оренда" до норм МСФЗ 16 "Оренда", що подано на рис. 1.



Умовні позначення: А – актив; ДЗ - довгострокова заборгованість; ФВ – фінансові витрати; ПЗ – поточна заборгованість; ОВ – операційні витрати; З – заборгованість; В – витрати.

Рис. 1. Шляхи наближення П(С)БО 14 "Оренда" до МСФЗ 16 "Оренда"

За даними рис. 1., згідно МСФЗ 16 передбачається визначення ідентифікованого активу протягом певного періоду часу з встановленим зобов'язанням

за орендними операціями. Встановлюються також правила щодо оцінки орендованих або переданих в оренду активів і зобов'язань. При чому, спочатку треба визначити вартість зобов'язання, так як саме воно є основою в оцінці вартості самого активу, який визнається орендарем [4].

При визнанні зобов'язання з оренди важливими показниками є строк оренди, протягом якого сплачуються орендні платежі, та ставка дисконту.

Щодо строку оренди слід зазначити наступне: якщо договір про оренду об'єкта основних засобів передбачає можливість продовження оренди і є достатні очікування, що орендар таким правом скористається, то ця обставина враховується при розрахунку суми зобов'язань. Тобто, чим більший строк оренди, тим більша сума зобов'язань.

При визначенні ставки дисконту в якості такої може бути прийнята відсоткова ставка за кредитом банку на момент отримання активу в оренду на аналогічний термін з аналогічним забезпеченням для того, щоб придбати актив, подібний орендованому.

У результаті дослідження визначено, що поділ оренди на фінансову та операційну є недоцільним, що викликає необхідність відповідних змін у П(С)БО 14 "Оренда".

Список літератури

1. Карпачова О. МСФЗ 16 "Оренда": облік в орендаря". [Електронний ресурс]. Доступно: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ010875 Дата звернення: 14.03.2019.
2. Лісіца Т. Фінансовий лізінг. *Вісник. Офіційно про податки*, № 27(931), с.21 – 25, 2017.
3. Никитченко Ю. В. Переваги та недоліки лізингових і орендних відносин у господарській діяльності / Ю.В. Никитченко // *Європейські перспективи*, № 2. – 2015. – С. 158-164.
4. Онищенко В. Оренда приміщень за МСФЗ. [Електронний ресурс]. Доступно: https://www.golovbukh.ua/article/7588-orenda-primshchen-za-msfz?utm_source=facebook.com&utm_medium=social&utm_campaign=fb_post_2_07032019&fbclid=IwAR3rDWFMD7fbH62VW_2DORpP5k9P6of5U9ft76R5xsAI52aqB10HqaklY#anc_4. Дата звернення: 14.03.2019.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда". [Електронний ресурс]. Доступно: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>. Дата звернення: 14.03.2019.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 "Оренда". [Електронний ресурс]. Доступно: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018. Дата звернення: 14.03.2019.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 "Оренда" [Електронний ресурс]. Доступно: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvintnosti-16-orenda/> Дата звернення: 14.03.2019.