

Пархоменко В.М.,
д.е.н., професор,
заслужений економіст України,
професор
кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
(м. Київ)

ОБЛІК ОРЕНДИ

Одним із шляхів надходження основних засобів для використання підприємством з виробничою чи іншою метою без або з наступним отриманням права власності на них є оренда (операційна чи фінансова). За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає іншій стороні (орендарю) за компенсацію платежами право користування активом протягом обумовленого періоду часу. Період часу оренди може бути вимірний (обумовлений) договором у часових одиницях виміру (місяці, роки) або кількістю одиниць продукції (обсягу робіт, послуг), для виготовлення (виконання) яких передбачається використання орендованого майна.

За угодою про фінансову оренду орендарю передаються всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на предмет оренди. За угодою про операційну оренду орендарю не передаються всі ризики і вигоди, що виникають разом з правом власності на предмет оренди.

З початку 2019 року набув чинності новий міжнародний стандарт фінансової звітності (далі – МСФЗ) 16 «Оренда».

Метою дослідження є встановлення за результатами вивчення і порівняння новацій стандарту щодо бухгалтерського обліку і фінансової звітності орендарів, які уклали угоду про операційну оренду, викладення методики бухгалтерського обліку орендних операцій за МСФЗ 16 та формування пропозицій щодо удосконалення національного нормативно – методичного регламенту бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

МСФЗ 16 запроваджує декілька нових дефініцій, які доцільно тут навести.

Термін «базовий актив» застосовується у значенні того, що це є той актив (земля, будівля, устаткування тощо), право на використання якого орендодавець передав орендарю.

Актив з права користування – це той актив, який надає орендарю право використовувати базовий актив протягом строку оренди. Доречно зазначити тут, що актив – це ресурс, який контролюється підприємством і від використання якого очікується отримання майбутніх економічних вигод, а його первісна вартість може бути достовірно визначена і підлягає відображенню в балансі.

Малоцінним активом названо базовий актив на абсолютній основі його вартості (цінності). Як приклад такого активу називаються планшети, персональні комп'ютери, невеликі меблі, телефони із зазначенням, що новий автомобіль не є малоцінним активом.

Короткостроковою орендою визначено оренду, строк якої не перевищує 12 місяців.

Після отримання базового активу в операційну оренду орендар має визнати (відобразити у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності) суму орендного зобов'язання і первісну вартість активу з права користування.

Сума орендного зобов'язання визначається орендарем за теперішньою вартістю орендних платежів, що підлягають сплаті орендарем за весь період оренди. Для цього сума майбутніх орендних платежів дисконтується на процентну ставку за договором оренди, а якщо така ставка не встановлена, то застосовується ставка щодо додаткових запозичень орендаря, наприклад ставка по кредитах банків.

Первісна вартість активу з права користування оцінюється за його собівартістю, яка складається з:

1) суми орендного зобов'язання, на яку дебетується рахунок (субрахунок) обліку таких активів і кредитується рахунок (субрахунок) обліку орендного зобов'язання;

2) суми первісних прямих витрат орендаря, понесених ним у зв'язку з укладанням орендної угоди. При цьому збільшується первісна вартість активу з права користування з одночасним зменшенням фінансових або інших активів (грошових коштів, витрат майбутніх періодів);

3) суми витрат орендаря на транспортування і монтаж базового активу у місці використання. Такі витрати збільшують первісну вартість активу за настановами МСБО 16 «Основні засоби»;

4) суми прогнозно обчислених витрат орендаря на майбутній (після завершення строку оренди) демонтаж і переміщення базового активу, на відновлення місця його розташування, на його відновлення до стану, який вимагається угодою про оренду. На цю суму збільшується первісна вартість активу з права користування з одночасним створенням забезпечення майбутніх витрат.

Вартість активу з права користування підлягає амортизації. Орендар може приймати рішення відображати вартість активу з права користування у тому самому рядку балансу, в якому наводиться вартість подібних за призначенням власних базових активів (основних засобів) [1]. Тому очевидним стає висновок про застосування аналогічних процедур бухгалтерського обліку амортизації вартості активу з права користування, які за рішенням підприємства виконувалися щодо базових активів, якби вони були б власністю орендаря. Амортизація нараховується протягом строку, що є найменшим з наступних – строк корисного використання або строк оренди.

Орендар у кожному звітному періоді після початку оренди (місяці, кварталі) зобов'язання з оренди:

а) збільшує на суму процента за орендним зобов'язанням з одночасним визнанням витрат. Сума процента за орендним зобов'язанням визначається величиною, обчисленою від відповідного залишку орендного зобов'язання;

б) зменшує на суму сплачених орендних платежів з одночасним зменшенням фінансових активів.

Для активу з права користування застосовуються процедури бухгалтерського обліку переоцінки і зменшення корисності основних засобів.

При складанні фінансової звітності орендар вправі обрати (закріпленням в обліковій політиці) один з наступних варіантів розкриття інформації про операційну оренду:

1) наводити у звіті про фінансовий стан залишкову вартість активу з права користування окремо від інших активів, а суму орендного зобов'язання окремо від інших зобов'язань;

2) включати залишкову вартість активу з права користування і суму орендного зобов'язання до статті аналогічних активів (основних засобів) і зобов'язань з обов'язковим зазначенням у примітках назви статей, до яких включені такі дані.

У примітках до фінансової звітності орендарі щодо операційної оренди зобов'язані розкривати доволі широкий спектр текстово – цифрової інформації (уникаючи дублювання інформації, що наведена у статтях форм фінансової звітності), яка б надавала користувачам фінансової звітності можливість для надійної оцінки впливу оренди на фінансовий стан, результати діяльності і грошові потоки орендаря.

Для короткострокової оренди та оренди малоцінних активів МСФЗ 16 передбачає крім загальної спрощену процедуру обліку орендарем операційної оренди (потребує визначення в обліковій політиці). За спрощеною процедурою орендар протягом строку оренди у кожному звітному періоді визнає орендні платежі витратами операційної діяльності в сумі, обчисленої прямолінійним способом, розкриваючи у примітках наявність такої оренди.

Наявність відмінностей в обліку орендарів операційної оренди узагальнимо в наступній табл.1.

Таблиця 1

№ п/п	Найменування	МСФЗ 16	МСБО 17	ПБО 14
1	2	3	4	5
1	Облік предмета оренди: а) балансовий б) позабалансовий	+ -	- +	- +
2	Включення до первісної вартості майбутніх витрат на демонтаж і відновлення предмета оренди та місця його розташування	+	-	-

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
3	Нарахування амортизації	+	-	-
4	Переоцінка активу з права користування	+	-	-
5	Визнання зменшення корисності активу з права користування	+	-	-
6	Спрощена процедура обліку короткострокової оренди	+	-	-
7	Спрощена процедура обліку оренди малоцінних активів	+	-	-
8	Широкий діапазон розкриття інформації про операційну оренду	+	-	-

Таким чином встановлено запровадження міжнародним стандартом кількох суттєвих новацій обліку і звітності операційної оренди, які потребуватимуть змін облікової політики підприємств.

В Україні певний сегмент юридичних осіб з їх філіями і виділеними на окремий баланс підрозділами (зокрема, підприємства суспільного інтересу, ПАТі, підприємства з видобутку корисних копалин) має безпосередньо застосовувати всі МСФЗ/МСБО. Решта юридичних осіб ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність за українськими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – ПБО), які розробляються на основі міжнародних стандартів [2]. ПБО 14 і План рахунків бухгалтерського обліку спрямовують підприємства на організацію позабалансового обліку операційної оренди [3].

Це потребує підготовки і внесення змін до ряду нормативно – методичних документів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, зокрема до ПБО 14 «Оренда», якого було гармонізовано з МСБО 17 «Оренда», а на заміну останнього видано МСФЗ 16. Враховуючи характер і масштаби (вартість) таких операцій з двох варіантів подання орендарями в балансі даних про активи і зобов'язання доцільно у типовому балансі передбачити включення вартості активу з права користування і зобов'язання з операційної оренди відповідно до статті про основні засоби та інші зобов'язання. Це співпадає з порядком відображення орендарем вартості основних засобів і зобов'язань за фінансовою орендою та орендою цілісних майнових комплексів. У розділі II Приміток до річної фінансової звітності потрібно передбачити рядки для включення до них даних про базові активи.

Для бухгалтерського обліку активу з права користування передбачити запровадження орендарями на рахунку 10 «Основні засоби» до відповідного субрахунку (в залежності від характеру базового активу) відкриття і ведення субрахунку другого порядку з назвою «Орендовані», наприклад 1055 «Орендовані транспортні засоби». Аналогічний підхід застосувати для обліку зносу (амортизації) до чинного субрахунку

131 «Знос основних засобів». Також зміни до Плану рахунків та Інструкції про його застосування потребуються щодо позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Аналітичний облік активів з права користування (оренованих основних засобів) вести у порядку, аналогічному для власних, зокрема із застосуванням інвентарних карток. Для нарахування амортизації щодо таких активів можна використовувати Розрахунок амортизаційних відрахувань [4].

Унесення таких змін синхронізує бухгалтерський облік орендованих основних засобів, щодо яких орендарю не переходить право власності, з бухгалтерським обліком основних засобів, що перебувають у підприємства на праві господарського відання, праві оперативного управління, довірчого управління чи узятих в оренду цілісних майнових комплексів та не належать на праві власності. Такі активи і відповідні зобов'язання за чинним національним ПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відображаються в балансі користувача (управителя).

Конвергенція українського регламенту бухгалтерського обліку операційної оренди з міжнародними стандартами забезпечить «гарантування і захист інтересів користувачів» [2] на отримання доречної і достовірної інформації для управління та економічної безпеки підприємства.

Список використаних джерел:

1. МСФЗ 16 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>
3. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. Київ, НОМУРО, 2012. – 732 с.
4. Пархоменко В.М. Документальне забезпечення обліку амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – №1. – С. 2 – 5.