

9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/70-6-36>

УДК 330.1

Вєлєва О.Д.

аспірантка кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

Vielieva Olena

Odessa National Economic University

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ В ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА МСФЗ 16

Статтю присвячено дослідженню проблемних питань революційних змін у системі обліку оренди згідно з новим МСФЗ 16 (IFRS 16) «Оренда», який набрав чинності з 1 січня 2019 р., впливу на систему бухгалтерського та фінансового обліку у орендаря й орендодавця. Проведено оцінку останніх досліджень і публікацій, що стосуються принципово нової концепції визнання оренди як об'єкта обліку. Розглянуто і наведено порівняльний аналіз змін стандартів МСФЗ 16 та МСБО 17, зокрема приділено значну увагу зміні впливу на фінансову звітність в орендаря та ускладнень, які виникають під час переходу до нового стандарту. Що стосується обліку оренди у орендодавця, то значні зміни не спостерігаються. Згідно з новим стандартом, поняття «операційна оренда» зникає, а також усі типи договорів оренди повинні визначатися на балансі як фінансове зобов'язання і право користування активом; також ці революційні зміни мають колосальний вплив на бізнес-процеси компаній. Значні зміни та невирішені питання від прийняття нового стандарту відчує низка компаній, які надають послуги, а саме телекомунікацій, ліцензій, технічної підтримки, послуги з обслуговування, рітейл, банківська справа та ін.

Ключові слова: оренда, облік, орендар, орендодавець, революційні зміни.

Постановка проблеми. За останні роки та в сучасних умовах оренда набуває значної актуальності, оскільки дає змогу отримати економічну вигоду від використання нового обладнання, технологій та інших активів без суттєвого відтоку грошових коштів, але виникає низка питань, які піднімає новий стандарт МСФЗ 16 «Оренда». Деякі компанії можуть зіткнутися зі значними труднощами під час застосування нового стандарту, але водночас деякі компанії їх не матимуть. Це залежить від певних обставин, які необхідно детально розглянути. Адаптація компаній до вимог нового стандарту є доволі складним процесом, що потребує значних знань та вмінь, кваліфікованих ресурсів та великої кількості заходів із приводу змін в обліковій політиці, бізнес-процесах та інформаційних системах. Стандарт набув чинності 1 січня 2019 р., але досі виникає чимало проблемних питань щодо його правильного застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Достатньо багато публікацій присвячено змінам у новому МСФЗ 16 [1] порівняно зі старим МСБО 17 [2], до чого готуватися орендарям і що необхідно змінити у своєму обліку. Прикладом таких досліджень є роботи О. Занози та О. Закусило [4], С. Семенова [5], О. Хар-

ламова [6]. Також чимало публікацій було зроблено в контексті застосування нового стандарту з оренди в обліку виручки за новим МСФЗ 15 [3]. Проте проблеми, які виникають під час визначення та визнання оренди в обліку підприємства в орендаря та орендодавця, недостатньо розкриті в науковій літературі, тим паче їх вирішення.

Проведено велику кількість досліджень та публікацій, що розкривають зміни нового стандарту, але приділено незначну увагу проблемним питанням, з якими стикаються на практиці під час ведення фінансового обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення проблемних питань у зв'язку з революційними змінами у системі обліку орендних операцій.

Виклад основного матеріалу. Новий стандарт МСФЗ 16 «Оренда», який оприлюднено в січні 2016 р. та застосовується з 1 січня 2019 р., значно відрізняється від старого МСБО 17.

Згідно зі старим стандартом, оренда – це договір, згідно з яким орендодавець передає орендарю право на використання активу, право власності, яке може як передаватися, так і не передаватися протягом **узгодженого періоду** часу в обмін на **платіж** або **низку пла-**

тежів [2]. За новим стандартом договір у цілому або окремі компоненти є договором оренди, якщо за цим договором передається право **контролювати** використання ідентифікованого активу, тобто отримання економічних вигід від використання його та право визначити, у який спосіб ним користуватися, виходячи з його властивостей, протягом певного **періоду** в обмін на **відшкодування** [1]. Значним відмінним фактором під час класифікації оренди є те, що за новим стандартом відсутній розподіл оренди на операційну та фінансову, тобто під час виконання певних критеріїв це оренда, а в інших випадках – це вже надання послуг.

Хоча за МСФЗ 16 надано визначення терміна «оренда», але, на жаль, не передбачено той факт, що не всі де-юре договори оренди є орендою в розумінні цього нового стандарту, бо якщо дивитися оренду як для цілей обліку, то вона може бути прихована у зовсім інших договорах, відносинах, які де-факто називаються інакше. Це одне з перших проблемних питань, яке виникає на практиці після застосування цього стандарту. Гарним прикладом цієї проблеми є право користування землею, яке, своєю чергою, базується на орендних договорах, але можливо також і на інших державних правочинах. Адже, як правило, право землекористування не виникає лише на підставі юридично оформленого договору, а може і на підставі рішення органу влади та державної реєстрації права.

Якщо ми все ж таки визначили, що договір являє собою договір оренди, то було б доцільно визначитися зі строком оренди. Але одним із ключових моментів нового стандарту є зміни у визначенні строку оренди. Тут якраз виникає одне з найсуттєвіших та складних питань – установлення строку оренди, адже, по-перше, орендар може застосовувати спрощену систему, тобто він може не визнавати на балансі у себе актив як право користування та може не керуватися МСФЗ 16 у разі:

- короткострокової оренди (≤ 12 місяців за відсутності опціону на купівлю) незалежно від вартості цього об'єкта;
- оренди, де об'єкти оренди, а точніше **базовий актив**, є малоцінним.

І тут виникає питання: який саме базовий актив можна вважати малоцінним на період оренди? І стандарт конкретної відповіді не надає, але при цьому зазначає, що об'єкт оцінюється на підставі вартості активу, коли той був новим, незалежно від віку орендованого базового активу. Наприклад, оренда комбайна для оброблення землі, який уже використовується у процесі господарювання на протязі 10 років, не відповідає критеріям оренди малоцінних активів, адже новий комбайн не представляє собою малоцінний актив.

По-друге, за МСФЗ 16 встановлення строку оренди на довготривалий час повинен ураховувати всі можливості продовження, а також випадки довгострокового припинення оренди, адже від терміну оренди об'єкта залежить розрахунок зобов'язання за орендою, і в якій сумі визнається актив у формі права користування.

Як урахувати ці можливі зміни під час визначення строку оренди, стандарт не надає ніяких рішень. Тому у цих випадках необхідно застосовувати професійне судження. Зазвичай це повинен зробити бухгалтер, який відповідає за цю ділянку ведення фінансового обліку, чи головний бухгалтер, але навряд чи таке судження можна буде зробити самостійно, бо треба врахувати безліч чинників. Навіть знаючи про ці чинники, все одно буде складно це зробити, адже рішення про продовження або припинення строку оренди приймається та затверджується не відділом бухгалтерії. На цьому етапі й виникає багато невирішених і невраховуваних питань.

Розглянемо приклад ускладненого орендного договору, термін якого становить 10 років (договір відповідає усім ознакам оренди). При цьому передбачено, що орендар та орендодавець мають право розірвати договір у будь-який період, але попередивши іншу сторону не пізніше ніж за півроку (6 місяців – невідомий період оренди). Треба було б врахувати два важливі складники: право орендаря на продовження договору оренди та впевненість у тому, що орендар використає право на довгострокове припинення цього договору, на цьому етапі якраз би і виникли питання правильного відображення оренди в обліку компанії. Але особливістю цього прикладу є те, що право на розторгнення орендного контакту, попередивши за шість місяців, є у орендодавця. Тому цей контракт фактично можна визнати короткостроковим, у цьому разі актив у формі права користування не визнається і витрати за орендою обліковуються як звичайні витрати періоду. Новим стандартом не враховано такі можливі випадки.

Значних змін в обліку у орендодавця не передбачається, а ось відображення у орендаря у фінансовому обліку оренди як активу у вигляді права на використання, орендних платежів та процентних витрат (амортизація та операційні витрати не змінюються) значно впливає на результати діяльності компанії протягом терміну оренди. Цей вплив за новим стандартом МСФЗ 16 відображається у звітності нерівномірно на відміну від МСБО 17. Розглянемо приклад для того, щоб побачити цю різницю. Компанія «А» орендує швейний станок у компанії «Б» терміном на чотири роки (з 01.01.2020 по 31.12.2023). За договором зазначено, що відсутнє право на подовження строку оренди та право на придбання цього активу. Інвестиційна вартість цього обладнання становить 44 000 у. о. Орендна плата сплачується один раз на квартал у розмірі 2 375 у. о, що становить на рік 9 500 у. о. Також зазначено, що у складі орендних платежів містяться щорічний сервісний компонент на обслуговування швейного станка у розмірі 1 500 у. о. та сам компонент оренди, який становить 7000 у. о. Загальна сума цих орендних платежів на протязі чотирьох років становить 38 000 у. о. За договором оренди передбачена фіксована ставка оренди у розмірі 5% та 5% ставка дисконтування чистої приведенної вартості орендних платежів, що дорівнює 30 548 у. о. за вартістю орендних платежів

із застосуванням дисконтування актив на балансі підприємства та його зобов'язання за ним.

За старим стандартом МСБО 17 орендні платежі (табл. 1) відображалися б у складі операційних витрат, відображення їх було рівномірним згідно із сумою самих орендних платежів, що не давало би перекоосу у чистому прибутку/збитку на протязі чотирьох років. Також на балансі у орендаря не було б відображення активу як вартості права на використання.

За новим стандартом МСФЗ 16 оренда відображається у звітності інакше (табл. 2) і має суттєвий вплив на кінцевий результат у звіті на протязі терміну оренди. По-перше, швейна машинка ставиться на баланс як актив із правом на використання, та, по-друге, треба відобразити зобов'язання з оренди. Також новий стандарт потребує виділення окремо суми з амортизації та процентні витрати, які потрібно відобразити більшими сумами на початку терміну оренди, тому чистий прибуток/збиток буде мати перекик у звітності, тобто на початку він буде заниженим, потім завищеним, що є не зовсім правильним. Цей перекик у звітності й є одним із проблемних питань, яке потрібно вирішувати. Також новий стандарт вплине на такі показники, як операційні та фінансові грошові потоки, ЕВІТ та ЕВІТДА.

Треба відзначити, що загальний вплив на чистий прибуток/збиток в обох випадках на протязі чотирьох років оренди того ж самого активу однаковий і становить у цьому разі 38 000 у. о., проте модель відображення орендних платежів у звітності за новим стандартом МСФЗ 16 на відміну від старого МСБО 17 різна. Варто також зазначити, що ступінь впливу якоюсь мірою залежить від вибору облікової політики та при-

йнятих професійних суджень, наприклад ідентифікація договору оренди, вибір варіантів (ретроспективний або модифіковано ретроспективний) переходу на новий стандарт; агрегація схожих об'єктів в існуючому «портфелі»; облік права на пролонгацію або припинення договору під час визначення терміну оренди; визначення ставки дисконтування; використання винятків, застосування нового стандарту до нематеріальних активів тощо.

Ще одним із проблемних питань, що є дуже актуальним, є зміна орендних платежів протягом терміну оренди. Адже негативний вплив карантину, який виник через пандемію COVID-19, суттєво торкається цього питання. У зв'язку зі всесвітньою проблемою Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності опублікувала роз'яснення про застосування МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» у світлі невизначеності ситуації з COVID-19. Згідно з рекомендацією Ради, необхідно розглядати будь-які зміни в орендних платежах однаково, незалежно від природи їх виникнення. Але визначення подальшого обліку в результаті суттєвих змін платежів потребує застосування професійного судження та, своєю чергою, залежить від певних факторів, безпосередньо від того, чи були ці зміни частиною умов оренди на початку. Наслідок пандемії призвів до того, що виникає поступок орендної плати, крім того, активи можуть бути знецінені. Усі ці зміни у зв'язку з COVID-19 потребують достатнього розкриття згідно з МСФЗ 1, щоб зрозуміти вплив цього явища в орендних платежах на фінансовий результат підприємств.

Висновки. За останні роки сучасно розширилися можливості договору оренди, що дає змогу отримати

Таблиця 1

Відображення орендних операцій у звітності за МСБО 17

Показники, у. о.	01.01.20	31.12.20	31.12.21	31.12.22	31.12.23	Разом
Актив (право на використання)	0	0	0	0	0	0
Зобов'язання з оренди	0	0	0	0	0	0
Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний дохід						
Операційні витрати:	0	9 500	9 500	9 500	9 500	38 000
- оренда швейного станка	0	7 000	7 000	7 000	7 000	28 000
- сервісне обслуговування	0	1 500	1 500	1 500	1 500	6 000
Чистий прибуток/збиток	0	(9 500)	(9 500)	(9 500)	(9 500)	(38 000)

Джерело: авторська розробка

Таблиця 2

Відображення орендних операцій у звітності за МСБО 16

Показники, у. о.	01.01.20	31.12.20	31.12.21	31.12.22	31.12.23	Разом
Актив (право на використання)	30 548	22 911	15 274	7 637	0	0
Зобов'язання з оренди	(30 548)	(23 462)	(16 020)	(8 205)	0	0
Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний дохід						
Операційні витрати:	0	1 500	1 500	1 500	1 500	6 000
- сервісне обслуговування	0	1 500	1 500	1 500	1 500	6 000
Амортизація	0	7 260	7 260	7 260	7 260	29 040
Процентні витрати	0	1 283	944	589	143	2 960
Чистий прибуток/збиток	0	(10 043)	(9 704)	(9 349)	(8 903)	(38 000)

Джерело: авторська розробка

економічну вигоду від користування нового обладнання, технологій та інших активів без суттєвого відтоку грошових коштів. Тому новий МСФЗ стандарт достатньо активно використовується, але потребує детального розгляду, бо досі виникають питання, на які потрібна відповідь. Таких питань безліч, починаючи з ідентифікації договорів, де оренда може сидіти, хоча де-факто контракт має іншу назву, зміни та вста-

новлення строку оренди, враховуючи пролонгації та розторгнення договору, значний перебік у фінансовій звітності, де фінансовий прибуток/збиток на початку періоду оренди знижується/завищується, а на кінець періоду завищується/знижується, закінчуючи питаннями, які сьогодні дуже актуальні, пов'язані з пандемією, зміною частини початкових умов договору оренди та надання пільг.

Список літератури:

1. International Financial Reporting Standards 16 «Leases». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/> (дата звернення: 22.09.2020).
2. International Accounting Standard 17 «Leases». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-17-leases/> (дата звернення: 22.09.2020).
3. International Financial Reporting Standards 15 «Revenue from Contracts with Customers». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> (дата звернення: 11.10.2020).
4. Заноца О., Закусило О. Зміни в МСФЗ: МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда». URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/webinar/IFRS%2016%20Webinar.pdf> (дата звернення: 30.09.2020).
5. Семенова С. Актуальні питання обліку оренди за міжнародними стандартами. *Науково-методична конференція ДУІТ. Секція «Актуальні питання бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту на підприємствах транспорту і суміжних галузей»*. Київ : ДУІТ, 2019. С. 305–307 с.
6. Харламова О. Оренда за правилами нового МСФЗ 16: до чого готуватись орендарям. *Все про бухгалтерський облік*. 2018. № 39. Вип. 4.

References:

1. International Financial Reporting Standards 16 «Leases». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/> (accessed 22 September 2020).
2. International Accounting Standard 17 «Leases». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-17-leases/> (accessed 22 September 2020).
3. International Financial Reporting Standards 15 «Revenue from Contracts with Customers». Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> (accessed 11 October 2020)
4. Zanoza O., Zakusilo O. Changes in IFRS: IFRS 16 Leases. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ua/Documents/webinar/IFRS%2016%20Webinar.pdf> (accessed 30 September 2020).
5. Semenova S. (2019) Aktualni pytannia obliku orendy za mizhnarodnymy standartamy [Current issues of rent accounting according to international standards]. *Proceedings of the Naukovo-metodychna konferentsiia DUIT* (Ukraine, Kiev, Marh 27–29, 2019), pp. 305–307.
6. Kharlamova O. (2018) Orenda za pravylamy novoho MSFZ 16: do choho hotuvatys orendariam [Lease according to the rules of the new IFRS 16: what to prepare for tenants]. *All about accounting*, no. 39. Special project «Academy of IFRS».

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ В УЧЕТЕ АРЕНДЫ ПО МСФО 16

Статья посвящена исследованию проблемных вопросов революционных изменений в системе учета аренды согласно новому МСФО 16 (IFRS 16) «Аренда», который вступил в действие с 1 января 2019 г., влиянию на систему бухгалтерского и финансового учета у арендатора и арендодателя. Проведена оценка последних исследований и публикаций, касающихся принципиально новой концепции признания аренды как объекта учета. Проведен сравнительный анализ изменений стандартов МСФО 16 и МСБУ 17, в частности уделено значительное внимание изменению влияния на финансовую отчетность у арендатора и осложнениям, которые возникают при переходе к новому стандарту. Что касается учета аренды у арендодателя, то значительные изменения не наблюдаются. Согласно новому стандарту, понятие «операционная аренда» исчезает, а также все типы договоров аренды должны определяться на балансе как финансовое обязательство и право пользования активом. Также эти революционные изменения имеют колоссальное влияние на бизнес-процессы компаний. Значительные изменения и нерешенные вопросы от принятия нового стандарта почувствует ряд компаний, которые предоставляют услуги, а именно телекоммуникаций, лицензий, технической поддержки, услуги по обслуживанию, ритейл, банковское дело и другие.

Ключевые слова: аренда, учет, арендатор, арендодатель, революционные изменения.

PROBLEM ISSUES IN ACCOUNTING LEASES UNDER IFRS 16

In recent years, the possibility of lease agreements has expanded significantly, as they allow you to obtain economic benefits from the use of new equipment, technologies and other assets without significant cash outflows. The article is devoted to the study of problematic issues of revolutionary changes in the lease accounting system in accordance with the new IFRS 16 «Leases», which came into force on January 1, 2019, the impact on the accounting and financial accounting system of the lessee and the lessor. An assessment of recent research and publications on a fundamentally new concept of recognizing leases as an object of accounting has been made. The comparative analysis of changes in the standards of IFRS 16 vs IAS 17 is considered and given, in particular, considerable attention is paid to changes in the impact on the financial statements of the lessee and the complications that arise during the transition to the new standard. As for the accounting of rent from the landlord, no significant changes are observed. Under the new IFRS 16, the concept of “operating leases disappears, and all types of leases must be defined on the balance sheet as a financial liability and the right to use the asset, and these revolutionary changes have a tremendous impact on companies’ business processes. Significant changes and unresolved issues from the adoption of the new standard will be felt by a number of companies that provide services, namely telecommunications, licenses, technical support, service, retail, banking and others. Therefore Thus, the new IFRS 16 is used quite actively, but more detailed consideration is needed, as there are still questions to be answered. Adapting companies to the requirements of the new standard and transition is a complex process that requires significant knowledge and skills, qualified resources and a large number of measures to change accounting policies, business processes and information systems, so many companies will face this. This is one of the first questions, but it can be solved. But there are also a number of issues, starting with the identification of contracts where the lease can sit, although the de facto contract has a different name, changes and terms of the lease, given the extension and termination of the contract, significant skew in the financial statements, etc. Particularly relevant today are issues related to the pandemic in the world, changing some of the initial terms of the lease and the provision of benefits.

Key words: rent, accounting, tenant, landlord, revolutionary changes.