

УДК 657.421

*Куцик П. О.,
kutsykpetro@gmail.com, ORCID ID: 0000-0001-5795-9704,
Researcher ID: G-9204-2019*

д.е.н., проф., ректор, професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

*Маркус О. В.,
markus.olga@vnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0002-6147-888X,
Researcher ID: AAL-8861-2021,*

к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і оподаткування, Волинський національний університет імені Лесі Українки, м. Луцьк

*Садовська І. Б.,
sadvovska.i.ryna@vnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0002-7081-8524,
Researcher ID: AAC-4190-2020,*

д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і оподаткування, Волинський національний університет імені Лесі Українки, м. Луцьк

РОЛЬ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ У ЗАСТОСУВАННІ ЄДИНОЇ МОДЕЛІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА МСФЗ (IFRS) 16 “ОРЕНДА”

***Анотація.** Обґрунтовано необхідність застосування професійного судження під час визначення принципів первісної та подальшої оцінки орендних активів та зобов'язань у орендаря; вибору ставки дисконтування, строку оренди, складових орендних платежів внаслідок використання нового підходу до порядку обліку оренди за МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда”. У статті розглянуто основні положення Міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 16 “Оренда”. Визначено нові підходи до відображення в обліку орендаря орендних операцій за єдиною моделлю обліку оренди. Згідно з цією моделлю будь-яку оренду, як операційну, так і фінансову, слід визнавати як в активах, так і в зобов'язаннях балансу орендаря. Розглянуто особливості первісної оцінки орендного зобов'язання шляхом дисконтування майбутніх орендних платежів із використанням відсоткової ставки, закладеної в договорі оренди, або ставки залучення додаткових позикових коштів для суб'єкта господарювання з огляду на чинні договори фінансування у тій самій валюті. Окреслено основні положення подальшого обліку договорів оренди. Так, після дати початку оренди орендар визнає у прибутку (збитку) такі складові: відсоток за орендним зобов'язанням; змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання періоду; амортизацію активу з права користування; збитки від зменшення корисності активу з права користування. Визначено основні фінансові наслідки застосування МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда”, а саме: відображення у фінансовій звітності орендаря майнових прав, фінансових зобов'язань, амортизації активу з права користування та фінансових витрат за орендними зобов'язаннями. Таке надання орендарями розгорнутої інформації дасть можливість користувачам фінансової звітності оцінити вплив оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, а отже схильність до ризиків, пов'язаних із договорами оренди.*

Ключові слова: оренда, орендар, операційна оренда, фінансова оренда, дисконтування, фінансові витрати, актив з права користування, зобов'язання з оренди.

*Kutsyk P. O.,
kutsykpetro@gmail.com, ORCID ID: 0000-0001-5795-9704,
Researcher ID: G-9204-2019*

Doctor of Economics, Professor, Rector, Professor of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

*Markus O. V.,
markus.olga@vnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0002-6147-888X,*

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Lesya Ukrainka Volyn National University, Lutsk

Sadovska I. B.,

sadovska.iryana@vnu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0002-7081-8524,

Researcher ID AAC-4190-2020,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Lesya Ukrainka Volyn National University, Lutsk

THE ROLE OF A PROFESSIONAL STATEMENT IN THE APPLICATION OF A SINGLE MODEL OF ACCOUNTING FOR LEASE ACCORDING TO IFRS 16 “LEASE”

***Abstract.** The necessity of applying professional statement in determining the principles of initial and subsequent valuation of leased assets and liabilities of the lessee is substantiated; the choice of discount rate, lease term, components of lease payments due to the use of a new approach to the lease accounting in accordance with IFRS 16 “Lease”. The article discusses the main provisions of IFRS 16 “Lease”. New approaches to the reflection of lease transactions in the lessee's accounting according to a single lease accounting model have been identified. Under this model, any lease, whether operating or financed, should be recognized in both the lessee's assets and liabilities. Features of the initial assessment of the lease obligation, by discounting future lease payments using the interest rate set in the lease agreement, or the rate of raising additional borrowings for the entity under the current financing agreements in the same currency. The main provisions of further accounting of lease agreements are outlined. Thus, after the date of commencement of the lease, the lessee recognizes the following components in profit (loss): interest on the lease obligation; variable lease payments not included in the estimate of the lease liability for the period; depreciation of the asset from the right of use; impairment losses on an asset use right. The main financial consequences of the application of IFRS 16 “Lease” are determined, namely: reflection in the lessee's financial statements of property rights, financial obligations, depreciation of the asset for use rights and financial expenses on lease obligations. This provision of detailed information by tenants will enable users of the financial statements to assess the impact of the lease on the entity's financial position, financial performance and cash flows, and therefore the exposure to the risks associated with the leases.*

Key words: lease, lessee, operating lease, finance lease, discounting, financial lease, right of use asset, lease liabilities.

JEL Classification: M41

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2021-63-01>

Постановка проблеми. Облік орендних операцій, особливо з боку орендаря, піддався критиці під час глобальної фінансової кризи через те, що порядок визнання контрактних зобов'язань за договорами оренди був непрозорим для користувачів фінансової звітності. За повідомленням Ради з МСФЗ у суб'єктів господарювання, які застосовують міжнародні стандарти, понад 85% зобов'язань з оренди не відображаються в балансі [7, с. 3]. Це пов'язано з тим, що більшість договорів оренди на сьогодні класифікують як операційну оренду, й інформацію про них відображають тільки у примітках до фінансової звітності. Виключення орендних активів і зобов'язань із балансу дає інвесторам і фінансовим аналітикам неповну інформацію про фінансову позицію орендарів.

Новий стандарт з обліку оренди МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда” для всіх договорів оренди вводить вимогу про єдину модель обліку оренди. Згідно з цією моделлю будь-яка оренда, як операційна, так і фінансова, має визнаватись як в активах, так і в зобов'язаннях Звіту про фінансовий стан орендаря.

Застосування нового підходу до порядку обліку оренди з боку орендаря, а також розширення вимог до розкриття інформації про оренду вимагає від

бухгалтера застосування професійного судження під час проведення оцінювання умов і термінів оренди, а також при прийнятті рішень про можливість звільнення від застосування МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда”.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні й практичні аспекти застосування єдиної моделі обліку оренди описано в працях багатьох учених. П. Балтус, Б. Майджер, С. Ллойд [1, с. 57] проаналізували переваги й недоліки нового стандарту МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда”. С. Хома, Н. Василенко, У. Костюк [2, с. 7; 3, с. 44] розглянули основні положення стандарту і визначили нові підходи до відображення в обліку оренди з боку орендаря. Н. Ніколенко [4, с. 9] дослідив спірні питання, які потребують застосування професійного судження, а саме: оцінка орендованого об'єкта на дату балансу, відображення об'єкта та витрат по орендній угоді в обліку орендаря та встановлення фактичної вартості орендованого активу за міжнародними та національними стандартами. О. С. Височан, М. О. Редько [5, с. 14] розглянули поняття, економічний зміст, класифікацію й нормативне регулювання орендних операцій у державному секторі економіки. Також існують дослідження

Asset Finance International про особливості застосування МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда” [6, с. 21].

Постановка завдання. Незважаючи на значну кількість публікацій, присвячених орендним операціям, неповнота вивчення фінансово-бухгалтерських аспектів договорів оренди і необхідність застосування професійного судження щодо практичного впровадження нових вимог обліку оренди за МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда” зумовили необхідність дослідження основних положень стандарту та визначення варіантів подальшого обліку орендних операцій в орендаря.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік у орендаря з набуттям чинності новим МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда” зазнав суттєвих змін. Стандарт пропонує новий підхід до обліку оренди, який полягає у відсутності бухгалтерської практики класифікації оренди на операційну та фінансову. Натомість слід застосовувати єдину модель: якщо договір є договором оренди, то орендар одночасно визнає актив у формі права користування та зобов’язання з оренди.

Безпосередньо договір оренди (права користування) і є юридичною підставою для визнання на балансі орендаря відповідних активів і зобов’язань. З огляду на це, укладаючи договір на використання майна третіх осіб, суб’єкту господарювання

важливо оцінити, чи є такий договір договором оренди. Окрім того, МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда” дозволяє не застосовувати дану модель обліку з позиції орендаря, якщо: базовий актив, який передають в оренду, є активом з низькою вартістю, або оренда є короткостроковою (менше 12 місяців). Як малоцінний стандарт пропонує розглядати такі активи, як планшети, персональні комп’ютери, невеликі меблі, телефони. При цьому, здійснюючи аналіз, орендар оцінює вартість на основі вартості активу, коли він є новим, незалежно від віку орендованого активу. Наприклад, автомобіль не може вважатися малоцінним, оскільки в новому стані він не є таким. Щодо вартісної межі, то стандарт її не окреслює, а отже суб’єкти господарювання повинні застосовувати професійне судження в цьому питанні (див. рис. 1). Зважаючи на рекомендації IASB, доцільним є орієнтуватися щодо нового активу на суму, еквівалентну 5 тис. дол. Застосовувати дане спрощення можна лише в тому випадку, коли актив є автономним та не інтегрованим у більш вартісний актив.

Договір у цілому або його окремі елементи вважається договором оренди, якщо за цим договором передається право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на відшкодування.

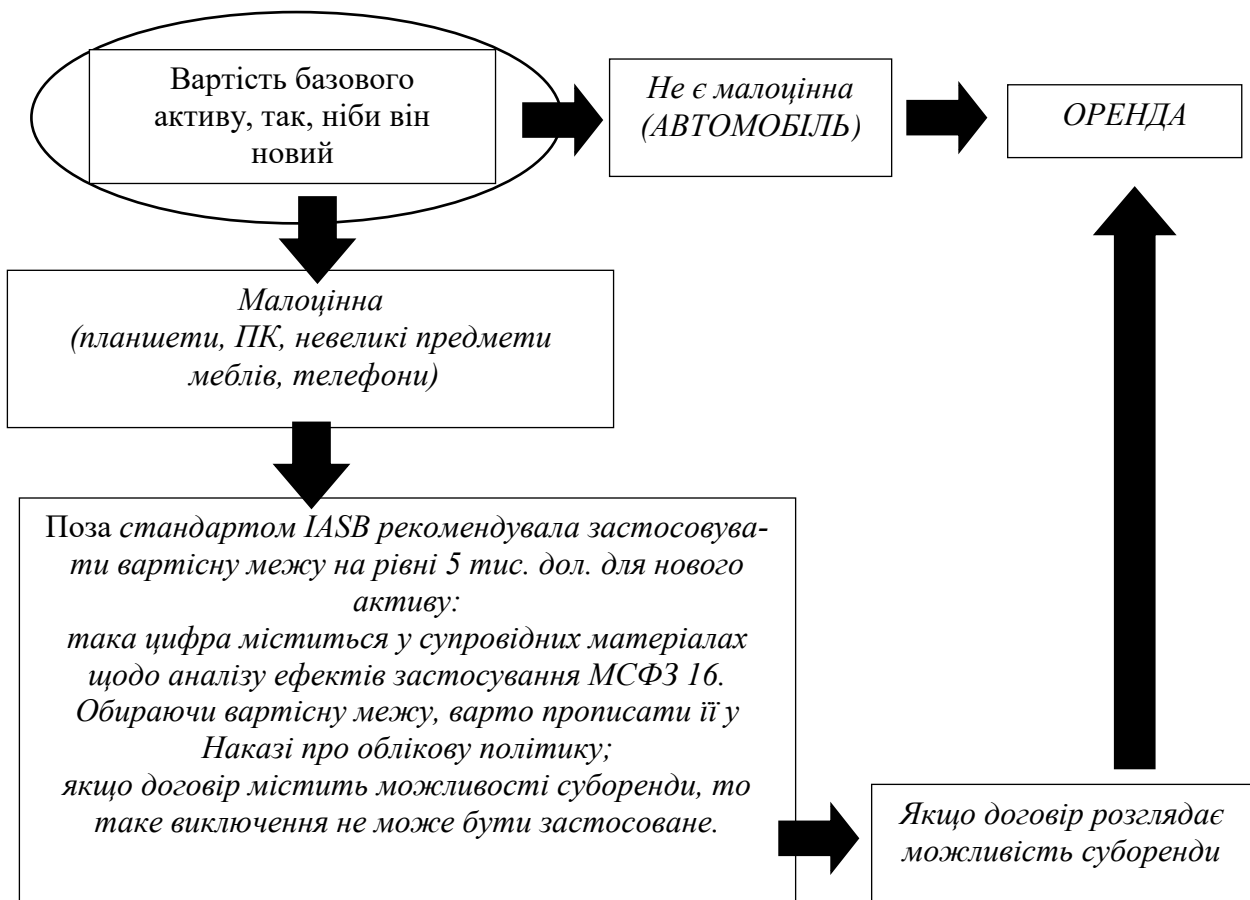


Рис. 1. Рекомендації IASB щодо малоцінності активів

Розглянемо вимоги стандарту та можливості застосування професійного судження при переході контролю до орендаря і визнанні договору договором оренди:

1. Актив є ідентифікованим. Актив ідентифікується, якщо він чітко вказаний у договорі, тобто який саме актив передається в оренду. Важливим питанням в ідентифікації є також право на заміну в орендодавця активу, який передається в оренду. Якщо таке право прописано в договорі, то елементу оренди не буде.

2. Орендарю передається право отримувати практично всі економічні вигоди від використання зазначеного активу. Даний критерій визнається за наявності в орендаря права отримувати практично всі економічні вигоди від використання зазначеного активу. Тому, обираючи вартісну межу, варто прописати її у Наказі про облікову політику (наприклад, 85 % і більше).

3. Орендар отримує право визначити спосіб використання активу з огляду на його властивості. Даний критерій визнається за наявності таких двох умов: коли сама конструкція активу визначає спосіб його використання і він визначений у договорі. Складність застосування даного критерію має місце, коли договір оренди передбачає обмеження на використання, наприклад потужності активу, тоді в орендаря може виникати питання – чи може він протягом дії договору оренди використовувати ідентифікований актив, як він того хоче. Але в більшості випадків такі обмеження можна розглядати як захист інтересів власника, без обмеження способу використання орендарем.

4. Користування активом є платним. Даний критерій визначається умовами договору і передбачає сплату орендних платежів.

5. Актив передається на чітко визначений строк. Даний критерій визначається умовами договору і передбачає передачу орендного активу на певний, обумовлений термін.

При первісному визнанні на балансі орендного активу в формі права користування ми відштовхуємося від вартості зобов'язань. Тобто перш за все нам потрібно визначити теперішню вартість ще не сплачених орендних платежів. Вони саме і сформують первісну вартість орендного зобов'язання. А з іншої сторони, у нас виникне актив у формі права користування, по принципу подвійного запису, який ми будемо амортизувати, тестувати на знецінення і переглядати термін корисного використання. Таким чином, ключовими вихідними даними для оцінки орендного зобов'язання є ставка дисконтування, розмір орендних платежів, строк оренди.

Під час первісної оцінки орендного зобов'язання теперішню вартість орендних платежів буде визнано шляхом дисконтування майбутніх платежів із використанням відсоткової ставки, закладеної в договорі оренди. Якщо ж такої ставки немає, то, застосовуючи професійне судження, слід використати ставку залучення додаткових позикових коштів для суб'єкта господарювання з огляду на чинні договори фінансування у тій самій валюті.

Підприємство може вести діяльність і повністю на базі власних фінансових ресурсів. Тоді ринковою буде ставка кредитування, під яку підприємство могло б отримати позику.

Окремо слід зупинитися на визначенні строку оренди. Передусім потрібно керуватися строком, зазначеним у договорі оренди. Однак МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда” вимагає від бухгалтера ще застосовувати професійне судження. Так, при визначенні строку оренди орендар має ідентифікувати також:

- періоди, пов'язані з можливістю продовження оренди у випадку, якщо за договором орендар має повне право і планує скористатися такою можливістю;

- періоди, пов'язані з можливістю припинити дію оренди, якщо орендар так само має право та намір припинити договір достроково, навіть якщо передбачені штрафні санкції, які в такому разі слід брати до розрахунку орендного зобов'язання.

При цьому підприємство має зважати на усі відповідні факти та обставини, які створюють економічні стимули орендарю скористатися можливістю продовжити оренду чи припинити (відсутність або наявність альтернатив орендованому об'єкту; ринковий рівень орендної плати; місцезнаходження активу тощо).

На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку орендного зобов'язання, складаються з наступних платежів, які не були сплачені на дату початку оренди: фіксовані платежі, за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають отриманню; змінні орендні платежі; сум, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за гарантіями ліквідаційної вартості; ціну виконання можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому; та платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо строк оренди відображає намір орендаря припинити оренду.

Зазначимо також, що орендні платежі не включають суми, не пов'язані з орендою, окрім випадків, коли орендар обирає можливість поєднати такі компоненти з орендою та обліковувати їх як єдиний орендний компонент.

Коли визначили фіксований орендний платіж, ставку дисконтування, умови розрахунків, строк оренди, у суб'єкта господарювання виникає можливість розрахувати теперішню вартість орендних зобов'язань та активів.

Важливо зазначити: у разі первісного розрахунку орендних зобов'язань та орендних активів суми ПДВ, якщо такі є, до уваги не беруться, оскільки не відповідають визначенню орендної плати за МСФЗ (IFRS) 16 “Оренда”. Їх обліковують окремо у міру отримання відповідних розрахункових документів.

Після дати початку оренди орендар повинен оцінювати актив у формі права користування із застосуванням моделі обліку за первісною вартістю або за справедливою вартістю. Щодо зобов'язання з оренди, то після первісного визнання його фактично оцінюють за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки.

Після дати первісного визнання оренди на балансі орендар визнає у прибутку (збитку) такі складові:

а) відсоток за орендним зобов'язанням (його нараховують на балансову суму зобов'язання за період (як правило, за місяць) зважаючи на дату поточних платежів та за ставкою, використовуваною при первісному розрахунку приведенного орендного зобов'язання);

б) змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання періоду (не включені в первісну оцінку орендного зобов'язання, їх визнають у періоді, коли сталися події, що спричинили здійснення таких платежів; розраховують як різницю між розміром поточного фактичного платежу та розміру платежу, який було застосовано при первісному визнанні);

в) амортизацію активу з права користування, її розраховують за правилами, встановленими МСБО (IAS) 16 "Основні засоби", як правило, з дати початку оренди (тобто періоду, коли актив стає придатним для використання на періодичній основі, згідно з обраним методом амортизації);

г) збитки від зменшення корисності активу з права користування, їх нараховують, якщо відповідно до МСБО (IAS) 36 "Зменшення корисності активів" наявні ознаки.

Після первісного визнання орендного зобов'язання та активу з права користування бухгалтерам необхідно визначати орендні платежі та орендні зобов'язання в динаміці, які підлягають відображенню в фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Після розрахунків ми отримуємо розподіл місячного орендного платежу (умовно фіксованого) на погашення нарахованих фінансових витрат, а залишку – на сплату тіла заборгованості. По мірі того як погашається зобов'язання, частка фінансових витрат зменшується і усі фіксовані платежі будуть спрямовуватися в погашення тіла зобов'язань, які на кінець останнього періоду повинні дорівнювати нулю.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Досліджуючи особливості застосування МСФЗ (IFRS) 16 "Оренда", можна дійти висновку, що даний стандарт та застосування професійного судження дають змогу визначити основні підходи до відображення в обліку орендних операцій в орендаря, використовуючи єдину модель обліку оренди. Виключення класифікації оренди на операційну і фінансову дозволяє відображати майнові права та фінансові зобов'язання орендарів окремо. Отже, орендар завжди визнає та відображає амортизацію активу з прав користування окремо від фінансових витрат за орендними зобов'язаннями.

Таким чином, фінансові наслідки орендних операцій не залишалися за межами розуміння кредитних та інвестиційних аналітиків, оскільки представлена інформація у фінансовій звітності орендаря розкриває схильність організацій до ризиків, пов'язаних із договорами оренди. Для застосування запропонованих у стандарті підходів підприємству потрібно буде користуватися професійним

судженням, яке ґрунтується на додатковому аналізі управлінського персоналу, й інтерпретувати вимоги стандарту з урахуванням власних фактів, обставин і окремих операцій.

ЛІТЕРАТУРА

1. Ллойд С. О новом стандарте IFRS 16. МСФО. – 2016. – № 1(31). – С. 29-46.

2. Хома С. Облік оренди в контексті проекту міжнародного стандарту "Оренда" / Хома С., Василенко Н. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 19-26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_4_4.

3. Хома С. В. Практичні аспекти обліку й оцінки оренди в орендаря згідно з МСФЗ (IFRS) 16 "Оренда" / Хома С. В., Костюк У. З. // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". – 2018. – № 9(37). – С. 185-190.

4. Ніколенко Н. Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди / Ніколенко Н. // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2014. – № 3. – С. 108-123 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_10.

5. Височан О. С. Теоретические аспекты учета арендных операций в государственном секторе экономики: понятие, экономическое содержание, классификация, нормативное регулирование / Височан О. С., Редько М. О. // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2018/30-2018/23.pdf>.

6. Asset Finance International [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.assetfinanceinternational.com/index.php/people/members-blogs>.

7. Global Leasing Report 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.world-leasing-yearbook.com/wp-content/uploads/2018/12/White-Clarke-Group-Global-LeasingReport-extract-from-WLY19.pdf>.

REFERENCES

1. Llojd S. O novom standarte IFRS 16, MSFO (2016), № 1(31), s. 29-46.

2. Khoma S. and Vasilenko N. (2014), Oblik orendy v konteksti proektu mizhnarodnoho standartu "Orenda", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, № 4, s. 19-26, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_4_4.

3. Khoma, S. V. and Kostyuk, U. Z. (2018), Praktychni aspekty obliku j otsinky orendy v orendaria zghidno z MSFZ (IFRS) 16 "Orenda", *Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu "Ostroz'ka akademiia"*, № 9(37), s. 185-190.

4. Nikolenko N. (2014), Metodolohichni pidkhody do obliku operatsij finansovoi orendy, *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho torhovo-ekonomichnoho universytetu*, № 3, s. 108-123, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_10.

5. Vysochan, O. S. and Red'ko, M. O. Teoretycheskye aspekty ucheta arendnykh operatsiy v

hosudarstvennom sektore ekonomyky: poniatye, ekonomicheskoe soderzhanye, klasyfikatsiya, normativnoe rehulyrovanye, *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*, available at: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2018/30-2018/23.pdf>.

6. Asset Finance International, available at: <https://www.>

[assetfinanceinternational.com/index.php/people/members-blogs](https://www.assetfinanceinternational.com/index.php/people/members-blogs).

7. Global Leasing Report 2019, available at: <https://www.world-leasing-yearbook.com/wp-content/uploads/2018/12/White-Clarke-Group-Global-LeasingReport-extract-from-WLY19.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 28 травня 2021 року