

УДК 657.421

ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ 16 «ОРЕНДА» FEATURES OF IMPLEMENTATION OF IFRS 16 “LEASES”

Дзюба О.М.

кандидат економічних наук., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

Dziuba Oksana

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor, Department of Accounting and Taxation,
Vinnitsa Institute of Trade and Economics KNUTE

У статті розглянуто особливості здійснення обліку та формування фінансової звітності відповідно до нового МСФЗ 16 «Оренда», що був введений в дію з 1 січня 2019 року. Актуальність цієї теми полягає в тому, що фінансова звітність, оформлена за міжнародними стандартами, є зрозумілою для іноземних партнерів чи потенційних інвесторів, що є важливою передумовою формування сприятливих умов для розвитку національної економіки та вимагає від України запровадження світових облікових стандартів. Метою статті є дослідження передумов застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, визначення особливостей застосування нового МСФЗ 16 «Оренда» в обліку та під час складання фінансової звітності для вітчизняних підприємств. У процесі дослідження використано такі загальнонаукові методи пізнання, як: спостереження, порівняння, індукції і дедукції, поєднання аналізу та синтезу, історичного і логічного підходів, узагальнення.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, оренда, операційна оренда, фінансова оренда.

В статье рассмотрены особенности осуществления учета и формирования финансовой отчетности в соответствии с новым МСФО 16 «Аренда», который был введен в действие с 1 января 2019 года. Актуальность этой темы заключается в том, что финансовая отчетность, оформленная по международным стандартам, понятна для иностранных партнеров или потенциальных инвесторов, что является важным условием формирования благоприятных условий для развития национальной экономики и требует от Украины внедрения мировых учетных стандартов. Целью статьи является исследование предпосылок применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине, определение особенностей применения нового МСФО 16 «Аренда» в учете и при составлении финансовой отчетности для отечественных предприятий. В процессе исследования использованы следующие общенаучные методы познания: наблюдение, сравнение, индукции и дедукции, сочетание анализа и синтеза, исторического и логического подходов, обобщение.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, аренда, операционная аренда, финансовая аренда.

The article deals with the peculiarities of accounting and financial reporting by domestic enterprises in accordance with the new International Financial Reporting Standard 16 “Leases”, which was put into effect on January 1, 2019. The relevance of this research topic is that information in financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards is understandable to foreign potential investors or partners, which is an important prerequisite for the creation of favorable conditions for the development of international cooperation and integration. The said requires Ukraine to introduce new and current world accounting standards. The purpose of the article is to study the defining conditions for the application of international financial reporting standards in Ukraine, the definition of the features of the application of new IFRS 16 “Leases” for displaying information in accounting and in preparing financial statements for domestic enterprises. In the course of the conducted research, such general scientific methods as observation, comparison, induction, deduction, combination of analysis and synthesis, historical and logical approaches, generalization were used. The results of the conducted research are that in order to achieve the set goal, the following tasks were solved: the necessity and prerequisites for the application of international financial reporting standards by domestic business entities were investigated; a comparative description of the use of IAS 17 Leases and IFRS 16 Leases is given, which allowed to identify the main differences and innovations

that domestic enterprises encountered; The features and consequences of disclosing information on operating and financial leases in the use of IFRS 16 "Leases" in the accounting and financial reporting are researched. The practical value of the research results obtained is the ability of domestic enterprises to use international standards for financial reporting, comparative characteristics and analysis of the main differences between the old and the new international standard that regulates the accounting and presentation of information on leases and leases in the enterprise in the financial statements.

Key words: international standards of financial reporting, lease, operating lease, financial lease.

Постановка проблеми. Міжнародні стандарти фінансової звітності, що розробляються та затверджуються Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності, визначають загальноприйняті принципи підготовки та складання фінансової звітності. Процес використання міжнародних стандартів фінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні здійснюється з метою встановлення єдиних підходів до формування фінансової звітності у світовому економічному просторі та для забезпечення можливості виходу вітчизняних підприємств на світові ринки капіталу. Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності постійно працює над оновленням міжнародних стандартів відповідно до потреб ринку, потенційних інвесторів та для покращення прозорості інформації, що наводиться у фінансовій звітності. Так, ціллю запровадження Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 16 «Оренда» виступила необхідність вирішення питань прозорості та зіставності показників фінансової звітності, що виникають через різницю в методах обліку операційної та фінансової оренди, а також обмеженості інформації, що наводиться у звітності саме про операційну оренду та ризиків, що з нею пов'язані.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оскільки впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні набуває все ширшого застосування, вітчизняні науковці та практики постійно досліджують питання застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Вагомий внесок у дослідження особливостей застосування міжнародних облікових стандартів в Україні зробили такі науковці, як Л.К. Сук, М.І. Бондар, М.А. Болюх, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Я.В. Голубка, В.П. Завгородній, К.С. Царихин та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість наукових публікацій щодо обліку та складання звітності за МСФЗ, досі залишаються актуальним дослідження питань, що стосуються запровадження нових міжнародних стандартів фінансової звітності в обліковий процес вітчизняних підприємств.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження передумов та особливостей застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні та визначення особливостей застосування нового Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Оренда» в обліку та під

час складання фінансової звітності для вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. З огляду на глобалізацію світової економіки, вимогу щодо прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу, посилення захисту прав інвесторів, виникають нові вимоги до розкриття інформації про господарську діяльність суб'єктів господарювання у фінансовій звітності, оскільки фінансова звітність, оформлена за міжнародними стандартами, є зрозумілою для іноземних партнерів чи потенційних інвесторів. Зазначене вимагає і від України запровадження світових облікових стандартів. Протягом останніх років в Україні все більше відбувається реформування чинного законодавства у напрямі наближення до Міжнародних стандартів фінансової звітності та використання визначеним на законодавчому рівні колом суб'єктів господарювання МСФЗ, а не П(С)БО.

Складання звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності є обов'язковою вимогою відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] для публічних акціонерних товариств, банків, а також для окремих підприємств, що проводять господарську діяльність, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності.

У міжнародних стандартах фінансової звітності облік оренди до останнього часу регулювався МСБО 17 «Оренда» [2], також були розроблені тлумачення IFRIC 4 «Визначення наявності в угоді ознак оренди» [3], SIC 15 «Операційна оренда – стимули» [4] та SIC 27 «Оцінка сутності операцій, наділених ознаками юридичної форми оренди» (рис. 1).

Оренда є важливим і гнучким джерелом фінансування багатьох компаній. Однак старий стандарт МСБО 17 ускладнював одержання інвесторами точного уявлення про орендовані активи і пасиви.

Однак чинна до 2019 року модель обліку оренди виявилася не досить ефективною та прозорою, зокрема до недоліків можна віднести: невизнання в балансі орендаря істотних активів і зобов'язань, зумовлених операційною орендою; аналогічні угоди оренди могли визнаватися по-різному, а фінансові оцінки, використовувані на початку дії договору оренди, не переглядаються протягом строку оренди.

У січні 2016 року було опубліковано новий, революційний МСФЗ 16 «Оренда», який набув чинності з 1 січня 2019 року. Головною особливістю нового стандарту є те, що для орендарів будь-яка оренда, включаючи оренду землі, по суті, є фінансовою [5].

Відповідно до МСФЗ 16 визначення оренди полягає в тому, що договір загалом або окремі компоненти є договором оренди, якщо за цим договором передається право контролювати використання ідентифікованого активу, а саме право отримувати практично всі економічні вигоди від використання ідентифікованого активу, а також безумовне право визначати спосіб використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на відшкодування.

Порівняння визначень оренди відповідно до міжнародних стандартів наведено в табл. 1.

МСФЗ 16 «Оренда» містить зовсім інший підхід до відображення у фінансовій звітності інформації про оренду, істотно змінюючи облік в орендарів таким чином, щоб усі договори оренди, за певним винятком, було відображено у звіті про фінансовий стан (баланс) підприємства. З цього часу для орендаря залишається лише одна модель обліку оренди – фінансова.

Отже, орендар у момент укладення договору оренди повинен визнати право користування активом і відповідне зобов'язання у звіті про фінансовий стан (балансі) у сумі дисконтованих майбутніх платежів за договором оренди. Орендарі повинні будуть розкривати значно більше інформації про договори оренди, а щоб підготувати примітки до звітності у частині оренди, потребуватиметься більше зусиль та обґрунтування застосовуваних професійних суджень.

Необхідність змін зумовлена також тим, що суб'єктам господарювання, які застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності, як правило, притаманна значна сума зобов'язань з оренди, однак більшість таких коштів раніше не відображалися у Звіті про фінансовий стан (балансі), що було пов'язано з поділом оренди на фінансову, яка відображалася в балансі; операційну, яка відображалася в примітках до фінансової звітності.

Новий МСФЗ 16 має за мету вирішити цю проблему шляхом обов'язкового відображення всіх договорів оренди як в активах, так і в зобов'язаннях Звіту про фінансові результати (балансу) підприємства, оскільки МСФЗ 16 скасовує поділ оренди на операційну і фінансову.



Рис. 1. Регулювання відображення в обліку та звітності інформації про оренду до 2019 року

Таблиця 1

Визначення оренди відповідно до МСБО 17 та МСФЗ 16

Визначення оренди	
МСБО 17	МСФЗ 16
Договір, відповідно до якого орендодавець надає орендареві право на використання активу протягом узгодженого періоду часу в обмін на оренду плату.	Договір або його компоненти є договором оренди, якщо за цим договором передається право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на відшкодування.

Щодо фінансової оренди у фінансовій звітності розкривається інформація про прибуток або збиток від продажу, фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду, про орендний дохід, що належить до змінних орендних платежів, не включених до оцінки чистої інвестиції в оренду, значні зміни балансової вартості чистої інвестиції в оренду, детальний аналіз строків погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами [5].

Щодо операційної оренди розкривається орендний дохід, що належить до змінних орендних платежів, які не залежать від індексу або ставки, інший орендний дохід, детальний аналіз строків погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами [5].

Орендар у звіті про фінансовий стан повинен розкривати нові активи у формі права користування, балансову вартість активів у формі права користування станом на кінець року за класами базових активів, зобов'язання з оренди, аналіз строків погашення зобов'язань з оренди [5].

У звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід орендар відображає амортизацію, нараховану на активи у формі права користування; решту витрат, пов'язаних із договорами оренди; прибутки або збитки, що виникають від операцій продажу зі зворотною орендою [5].

Однак процес переходу на новий міжнародний стандарт фінансової звітності є досить складним.

Оцінивши наслідки переходу на новий стандарт, підприємства можуть спробувати мінімізувати ризики такого переходу та переглянути певні умови договорів, а також свою практику ведення бізнесу.

Новий стандарт передбачає вибір варіантів переходу. Одним із ключових є питання про те, чи застосовувати цей стандарт ретроспективно (з огляду на минуле), що може привести до виникнення додаткових питань, але в результаті буде досягнута більша узгодженість із даними в порівняльних періодах, чи перспек-

тивно (з огляду на майбутнє), на дату першого застосування, що потребує менше інформації за попередні періоди, але може тягнути за собою неможливість порівняти дані за попередні періоди.

МСФЗ 16 запроваджує нові вимоги, що стосуються оцінок і порогових значень, які потребують професійного судження та можуть вплинути на ідентифікацію, класифікацію та оцінку операцій оренди, фінансові результати тощо.

Висновки з проведеного дослідження. У статті узагальнено інформацію щодо основних положень нового МСФЗ 16 «Оренда» та його впливу на показники фінансової звітності, проаналізовано основні відмінності між МСБО 17 та МСФЗ 16, вплив нового стандарту на діяльність підприємства з боку орендаря та орендодавця та оцінено їхню готовність до застосування цього стандарту в 2019 році. У результаті проведених досліджень та аналізу було спрогнозовано наслідки переходу на МСФЗ 16 «Оренда», що тягнуть за собою значні зусилля, час та витрати для вітчизняних підприємств. МСФЗ 16 в обов'язковому порядку вступає в силу для річних періодів, що починаються з 1 січня 2019 року і пізніше, та замінить МСБО 17.

Проведений аналіз основних положень МСФЗ 16 «Оренда» дає змогу визначити основні підходи до відображення в обліку орендних операцій: для орендаря усунуто відмінність між поняттями фінансової й операційної оренди; появилася вимога до орендарів відображати укладання угоди операційної оренди у звіті про фінансовий стан (балансі); як орендодавці, так і орендарі можуть прийняти рішення про незастосування моделі обліку оренди щодо договорів оренди з максимальним строком оренди до 12 місяців відповідно до порядку, аналогічного обліку нині чинної операційної оренди. Загалом орендарі та орендодавці повинні будуть розкривати істотно більше інформації порівняно з тим обсягом, який розкривається за договорами оренди відповідно до старого МСФЗ 17.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 10.07.2019).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17) «Оренда». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018 (дата звернення 10.07.2019).
3. IFRIC 4 «Визначення наявності в угоді ознак оренди». URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti/raz-yasnenie-krmfo-ifric-4-opredelenie-nalichiya-v-soglashenii-priznakov-dogovora-arendy/> (дата звернення 11.07.2019).
4. SIC 15 «Операційна оренда – стимули». URL: <https://www.stakeholder.com.ua/wp-content/uploads/2016/07/ПКР-15.pdf>. (дата звернення 11.07.2019).
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» URL: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS16%20ukr_AH%20\(1\)-compressed%20\(1\).pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS16%20ukr_AH%20(1)-compressed%20(1).pdf) (дата звернення 11.07.2019).