

УДК 657

С. В. Свірко, д-р екон. наук, доц., проф.,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ ЗА МСБОДС:
БАЗОВІ ПОЛОЖЕННЯ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ**

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто основи бухгалтерського обліку операцій з оренда відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Висвітлено порядок відображення операцій з оренди у фінансових звітах орендарів та орендодавців, а також відображення операцій щодо продажу майна з подальшою його орендою.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, оренда, фінансова звітність, орендарі, орендодавці, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору.

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены основы бухгалтерского учета операций по аренде в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета для государственного сектора. Автор описан порядок отображения операций по аренде у арендаторов, арендующих, а также отображение операций по продаже имущества с дальнейшей арендой.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский учет, аренда, финансовая отчетность, арендаторы, арендующие, международные стандарты бухгалтерского учета для государственного сектора.

ANNOTATION. In article bases accounting of operations on rent according to the International Public Sector Accounting Standards are considered. The author describes an order of display of operations on rent at the tenants, renting, and also display operations on sale of property with the further rent.

KEYWORDS: accounting, rent, financial reporting, tenants, renting, International Public Sector Accounting Standards.

Сучасний етап реформування вітчизняного бухгалтерський обліку бюджетних установ триває більше 10 років. Першим його кроком стала розробка та запровадження з 2000 року в практику бухгалтерського обліку виконання кошторису нового плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (з логічним доповненням останнього порядком застосування та кореспонденцією субрахунків) [1; 2]. Відправним моментом у виборі подальших орієнтирів став Указ Президента України «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері», згідно з яким Міністерству фінансів та Державному казначейству України доручалось «...протягом 2002—2003 року на основі міжнародних стандартів розробити та затвердити національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в державному державного сектору...» [3]. Це положення набуло підтвердження в більш пізньому нормативному документі Кабінету Міністрів України, що затвердив Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 рр., у межах якої, серед інших напрямів, передбачено «...розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку...». Текстова формулювання даної позиція не містить вказівок щодо першоджерела або зразка для опрацювання, але мета Стратегії дає чітку відповідь на це питання, зазначаючи, що її цілі — «...удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів» [4]. За цих умов, дослідження позицій міжнародної практики бухгалтерського обліку, що діє в межах суб'єктів господарювання, які за своєю організаційно-правовою формою, функціональним призначенням та характером діяльності аналогічні або максимально наближені до вітчизняних бюджетних установ, є безумовно важливим і актуальним. На продовження серії статей автора з питань бухгалтерського обліку за МСБОДС, до уваги облікової спільноти пропонується специфічний об'єкт обліку — операції з оренди.

Операції оренди є досить розповсюдженим явищем у господарській діяльності суб'єктів державного сектору, а тому регулюванню обліку орендних операцій присвячено окремий МСБОДС, а саме МСБОДС 9 «Оренда». Відповідно до зазначеного МСБОДС оренда представляє собою угоду, згідно з

якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду [5].

У міжнародній практиці в основу класифікації видів оренди покладено принцип розподілу ризиків та винагород (пов'язані з правом власності на орендований актив) між орендодавцем та орендарем. При цьому, слід розуміти, що ризики пов'язані з можливими збитками від простоїв або технічної застарілості та коливань у надходженнях унаслідок зміни економічних умов, а винагороди — з очікуванням рентабельного функціонування протягом строку економічної експлуатації активу та прибутку від зростання вартості або реалізації ліквідаційної вартості. Відповідно до встановленої практики, МСБОДС виокремлює два види оренди: фінансову та операційну. Фінансова оренда передбачає передачу в основному всіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом власності (право власності може з часом передаватися або не передаватися). Натомість операційна оренда не передає в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності.

Ідентифікація оренди як фінансової або операційної залежить від сутності операції. Основними умовами кваліфікації оренди як фінансової виступають наступні критерії [6]:

- оренда передає право власності на актив орендареві наприкінці строку оренди;
- орендар має право вибору придбати актив за ціною, що, як очікується, буде нижчою за справедливую вартість на дату, коли вибір може бути здійсненим, і достатньою для обґрунтованої впевненості на початку оренди в тому, що вибір буде здійснено;
- строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації активу, навіть якщо право власності не передається;
- на початку оренди теперішня вартість мінімальних орендних платежів дорівнює, принаймні в основному, всій справедливій вартості орендованого активу;
- орендовані активи мають такий особливий характер, що тільки орендар може використовувати їх, не здійснюючи значних модифікацій;
- орендовані активи не можна легко замінити іншими активами. Крім того, їх склад може бути доповненим такими позиціями [6];
- якщо орендар може анулювати угоду про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар;

- прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижок орендної плати, які дорівнюють більшості надходжень від продажу наприкінці оренди);

- орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу ринкової орендної плати.

Особливого підходу при класифікації оренди потребує такий об'єкт необоротних активів як земля. Оренда землі та будівель може бути кваліфікована як операційна, так і фінансова, проте характерною особливістю землі є те, що вона, як правило, має невизначений строк економічної експлуатації, і якщо не очікується, що право власності передаватиметься орендареві наприкінці строку оренди, орендар не несе в основному всі ризики і не отримує всі вигоди, пов'язані з правом власності. Премія, сплачена за таке володіння на правах оренди, є сплаченою авансом орендною платою, що амортизується протягом строку оренди відповідно до моделі отримання вигод.

Орендна угода має бути оформлена належним чином, при цьому вона може мати вигляд самостійного контракту або бути частиною значно ширшої, за обсягом охоплених питань, угодою. Початком строку оренди вважається дата, яка настає раніше: або дата підписання орендної угоди, або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень орендної угоди. Строк оренди визначається як невідмовний період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо продовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим.

Відповідно до позицій сторін у операціях оренди, суб'єкти господарювання в орендній угоді визначаються як орендарі та орендодавці.

За операціями оренди орендарі мають необхідність у фіксації інформації за відповідними об'єктами в підсистемі фінансового обліку. При цьому, важливим є визначення зазначених об'єктів [7].

За умов фінансової оренди, отримані активи та пов'язані з орендними операціями зобов'язання, орендарі повинні визнавати як активи та зобов'язання відповідно. Такі активи та зобов'язання визнаються за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна на початку оренди, або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю мінімальних

орендних платежів. Під мінімальними орендними платежами слід розуміти платежі, що здійснюються або можуть здійснюватися орендарем протягом строку оренди (за винятком непередбаченої орендної плати, вартості послуг та відповідних податків, що підлягають сплаті орендодавцем і поверненню орендодавцеві), а також: з боку орендаря — будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем; з боку орендодавця — будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцеві (з боку орендаря; сторони, що пов'язана з орендарем; незалежною третьою стороною, здатною забезпечити фінансово цю гарантію) [6; 7].

Операції з оренди, в цілому, та фінансової оренди, зокрема, мають бути відображеними в обліку відповідно до їх економічної сутності, а не юридичної форми. Так, навіть якщо відповідно до орендної угоди орендар не отримує юридичного права власності на орендований актив, за умов фінансової оренди зазначений суб'єкт отримує економічні вигоди або потенціал корисності від використання орендованого активу протягом більшої частини строку його економічної експлуатації в обмін на зобов'язання сплатити за це право суму, що приблизно дорівнює справедливій вартості активу, та пов'язані з ним фінансові витрати. Зазначені операції з відображення економічних вигод та відповідних зобов'язань мають бути відображені в обліку. У разі уникнення фіксації інформації про ці операції у фінансових звітах орендаря, активи та зобов'язання суб'єкта господарювання занижуються, що призводить до викривлення фінансових показників. Тому доцільно визнавати фінансову оренду у фінансових звітах орендаря як актив і як зобов'язання сплатити майбутні орендні платежі. Слід зауважити, що на початку строку оренди актив та зобов'язання щодо майбутніх орендних платежів визнаються у фінансових звітах за однаковими сумами [5—7].

Суми орендних платежів, що мають бути сплаченими за орендною угодою, розподіляються між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань, при цьому фінансові витрати відносяться на періоди протягом строку оренди так, щоб забезпечити сталу періодичну ставку відсотка на залишок зобов'язань у кожному періоді.

Утім, фінансової оренди призводить не тільки до фінансових витрат за кожний обліковий період, а й до витрат на амортизацію активу, які визначаються відповідно до МСБОДС 17. У разі, якщо немає обґрунтованої впевненості в тому, що орендар

отримає право власності наприкінці строку оренди, актив повністю амортизується протягом коротшого з двох строків: строку оренди або строку його корисної експлуатації. Варто відмітити, що сума витрат на амортизацію активу та фінансових витрат протягом певного періоду часто не співпадають з сумою орендних платежів, що підлягають сплаті за певний період. Отже, повна ідентифікація орендних платежів, що підлягають сплаті, в якості витрат у звіті про фінансовий результат є недоречною. Відповідно, після початку оренди малоімовірно, що актив і пов'язані з ним зобов'язання будуть однаковими за сумою [5].

У фінансових звітах орендарів щодо операцій з фінансової оренди має бути розкрита така інформація [6, 7]:

- чисту балансову вартість на дату звітності для кожного класу активів;
- узгодження між загальною сумою мінімальних орендних платежів на дату звітності та їхньою теперішньою вартістю;
- загальну суму мінімальних орендних платежів на дату звітності та їхню теперішню вартість за кожний із таких періодів: не більше одного року; більше одного року, але не більше п'яти років; більше п'яти років;
- непередбачені орендні платежі (частина орендних платежів, що не є фіксованою за сумою, а базується на інших факторах, як-то відсоток продажу, обсяг використання тощо, крім фактору часу) визнані у звіті про фінансовий результат за період;
- загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на дату звітності;
- загальний опис суттєвих угод орендаря про оренду, включаючи наведені (але не обмежуючись ними): основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі; наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни; обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад ті, що стосуються повернення чистого надлишку, повернення внесків до власного капіталу, дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

За умов операційної оренди, орендні платежі визнають як витрати у звіті про фінансовий результат як правило, на прямолінійній основі протягом строку оренди. У фінансових звітах орендарів щодо операцій з операційної оренди має бути розкрита така інформація [5—7]:

- загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовними угодами (угода про оренду, яка анулюється лише: після того, як відбулася певна віддалена у часі непередбачена подія; з дозволу орендодавця; якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив із тим самим орендодавцем; після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить про прийнятність подовження строку оренди) про операційну оренду за кожний з таких періодів: не більше одного року; більше одного року, але не більше п'яти років; більше п'яти років;

- загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на дату звітності;

- орендні та суборендні платежі, визнані у звіті про фінансовий результат за певний період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів;

- загальний опис суттєвих угод орендаря про оренду, включаючи (але не обмежуючись): основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі; наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни; обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад ті, що стосуються повернення чистого надлишку, повернення внесків до власного капіталу, дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

Інша сторона орендних відносин — орендодавці — також потребують відбиття зазначених операцій у підсистемі фінансового обліку, при цьому головним його об'єктом за таких умов виступають доходи від оренди [5]. Для повної орієнтації у всіх позиціях МСБОДС 13 щодо визначеного питання, слід зробити деякі термінологічні уточнення [6, 7]:

- валові інвестиції в оренду — сукупна сума мінімальних орендних платежів за угодою про фінансову оренду з погляду орендодавця та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцеві;

- гарантована ліквідаційна вартість: для орендаря — та частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, яка гарантується орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем (сума гарантії є тією максимальною сумою, яка може бути виставлена для оплати за будь-яких обставин); для орендодавця — та частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, яка

гарантується орендарем або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, яка здатна виконати зобов'язання за наданими гарантіями;

- негарантована ліквідаційна вартість — частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем;

- незароблений фінансовий дохід — різниця між: сукупною сумою мінімальних орендних платежів за угодою про фінансову оренду з погляду орендодавця та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, яка нараховується орендодавцю, і теперішньою вартістю за припустимою ставкою відсотка при оренді;

- припустима ставка відсотка при оренді — ставка дисконту, що на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість мінімальних орендних платежів з погляду орендодавця та негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати справедливій вартості зданого в оренду активу;

- чисті інвестиції в оренду — це валові інвестиції в оренду за вирахуванням незаробленого фінансового доходу.

Згідно до МСБОДС 13, у наслідок фінансової оренди орендодавець кінцево отримує фінансовий дохід. Орендні платежі, що підлягають отриманню за фінансовою орендою, орендодавці мають визнавати як активи у своїх звітах про фінансовий стан і подавати їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду. Отримання орендних платежів ідентифікуються як погашення основної суми боргу і фінансовий дохід. За цих умов, основною метою орендодавця є розподіл фінансового доходу протягом строку оренди на систематичній та раціональній основі. Відповідно до МСБОДС 13, такий розподіл доходу базується на моделі, що відображає сталу періодичну прибутковість на чисті інвестиції орендодавця, не сплачені за фінансовою орендою.

У фінансових звітах орендодавців щодо операцій з фінансовою орендою має бути розкрита така інформація [6; 7]:

- узгодження між загальною сумою валових інвестицій в оренду на дату звітності та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на дату звітності;

- загальна сума валових інвестицій в оренду та теперішня вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню

на дату звітності за кожний з таких періодів: не більше одного року; більше одного року, але не більше п'яти років; більше п'яти років;

- незароблений фінансовий дохід;
- суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;
- накопичене забезпечення сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню;
- непередбачені орендні платежі, визнані у звіті про фінансовий результат;
- загальний опис значних угод орендаря про оренду.

За умов операційної оренди, орендодавці обліковують не лише дебіторську заборгованість та дохід, але й активи, що перебувають в оренді та витрати за ними. Так, орендодавці у звіті про фінансовий стан мають подавати активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу; дохід від операційної оренди визначається у складі доходу, чи як правило, на прямолінійній основі протягом строку оренди; витрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, визнаються як витрати, при цьому, сума амортизаційних відрахувань обчислювати відповідно до методики, викладеній у МСБОДС 17.

У фінансових звітах орендодавців щодо операцій з операційною орендою має бути розкрита така інформація [5; 6]:

- майбутні мінімальні орендні платежі за невідмовними угодами про операційну оренду в сукупному вигляді і за кожний з таких періодів: не більше одного року; більше одного року, але не більше п'яти років; більше п'яти років;
- загальну суму непередбачених орендних платежів, визнану у звіті про фінансовий результат;
- загальний опис значних угод орендодавця про оренду.

Операція продажу майна з подальшою його орендою представляють собою операції щодо продажу активу продавцем і подальшою передачею такого активу в оренду цьому ж продавцеві. Відмітимо, що орендний платіж та ціна реалізації, як правило, взаємозалежні, оскільки про них домовляються як про єдиний пакет. Обліковий підхід до операції продажу майна з подальшою його орендою залежить від типу оренди.

У разі, якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до фінансової оренди, будь-яке перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю не є доходом; тому таке перевищення не визначається у фінансових звітах орендаря-продавця як прибуток, а відстрочується та амортизується протягом строку оренди.

За умов виникнення унаслідок операції продажу майна (за справедливою вартістю) з подальшою його орендою відносин, що носять характер операційної оренди, будь-який прибуток або збиток отриманий від операції продажу визнається негайно. Якщо ціна реалізації нижча за справедливу вартість, визначається прибуток або збиток, за винятком того, що якщо збиток компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову, він відстрочується та амортизується пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання активу. Якщо ціна реалізації вища за справедливу вартість, перевищення над справедливою вартістю слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу [6, 7].

Зауважимо, що при операційній оренді, якщо справедлива вартість на момент операції продажу майна з подальшою його орендою менша від балансової вартості активу, збиток, що дорівнює величині різниці між балансовою та справедливою вартістю, слід визнавати негайно. При фінансовій оренді такі коригування не потрібні, якщо не відбувається зменшення корисності: у цьому випадку балансова вартість зменшується до суми очікуваного відшкодування.

Розкриття інформації щодо операцій з продажу майна та подальшою його орендою у фінансових звітах орендарів та орендодавців здійснюється на основні вище перерахованих вимог.

Література

1. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
2. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
3. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері: Указ Президента України від

25.12.01 № 1251/2001 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

4. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 № 34 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

5. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>

6. Международные стандарты финансовой отчётности для общественного сектора / А. И. Веренков, Д. К. Долотенкова А. А., Ефремова, Р. Н. Ракшаев, К. Б. Сиволапов. — М.: ICAR, 2001. — 335 с.

7. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в держаному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного. — К.: УАСБА, 2009. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров. — 2009. — 479 с.

Статтю подано до редакції 02.06.10 р.

УДК 657 (477)

Я. В. Олійник, канд. екон. наук, доц.,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

РЕГЛАМЕНТАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: СТАН, ПРОБЛЕМИ, ОРІЄНТИРИ

АНОТАЦІЯ. За роки реформування бухгалтерського обліку в Україні було створено ґрунтовну законодавчу базу з регулювання системи бухгалтерського обліку. Проте Державна політика інтеграції України у світове співтовариство вимагає продовження роботи з розробки та перегляду ключових аспектів регламентації бухгалтерського обліку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: регламентація бухгалтерського обліку, положення (стандарт) бухгалтерського обліку, облікова політика.

АННОТАЦИЯ. За годы реформирования бухгалтерского учета в Украине была создана основательная