

Сидоренко О.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Національного університету «Чернігівська політехніка»

Sidorenko Aleksandr

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of accounting, taxation and audit
Chernihiv Polytechnic National University

ВИЗНАННЯ АКТИВІВ ІЗ ПРАВА КОРИСТУВАННЯ ТА ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЇХ ОБЛІКУ

RECOGNITION OF ASSETS OF THE RIGHT OF USE AND CERTAIN ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF THEIR ACCOUNTING

Досліджено методичні засади визнання та окремі аспекти організації обліку активів із права користування у суб'єктів господарювання відповідно до міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Оренда». У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання визнання активів із права користування у суб'єктів господарювання в Україні відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності є малодослідженими як з теоретичного, так і практичного погляду з урахуванням значних змін у методологічній базі за останні роки. У роботі виділено особливості визнання активів із права користування шляхом розроблення дерева прийняття рішення щодо визнання активів із права користування та запропоновано систему рахунків бухгалтерського обліку, які слід додати до діючого плану рахунків або деталізувати з метою забезпечення повного, достовірного та неупередженого відображення інформації про активи з права користування в обліку та звітності.

Ключові слова: актив із права користування, визнання, орендне зобов'язання, рахунки, план рахунків, облік, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Исследованы методические основы признания и отдельные аспекты организации учета активов по праву пользования у субъектов хозяйствования в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности 16 «Аренда». В результате проведенного исследования выявлено, что вопрос признания активов по праву пользования у субъектов хозяйствования в Украине в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности является малоисследованным как с теоретической, так и практической точки зрения с учетом значительных изменений в методологической базе за последние годы. В работе выделены особенности признания активов по праву пользования путем разработки дерева принятия решения о признании активов по праву пользования и предложена система счетов бухгалтерского учета, которые следует добавить к действующему плану счетов или детализировать с целью обеспечения полного, достоверного и беспристрастного отображения информации об активах по праву пользования в учете и отчетности.

Ключевые слова: актив по праву пользования, признание, арендное обязательство, счет, план счетов, учет, международные стандарты финансовой отчетности.

On January 1, 2019, the International Financial Reporting Standard 16 "Leases", which led to the emergence of a new model of accounting for leases by the lessee, in particular, the need to recognize the asset of the right of use, came into force. All this indicates the need for proper organization of accounting of assets of the right of use in terms of their correct identification (recognition) and improvement of the existing elements of accounting policies, chart of accounts and other methodological principles of accounting as a source of information for the efficient management of the above assets and reliable presentation of information relating the assets of the right of use in financial statements. The main purpose of this work is to study and improve the methodological principles of accounting of the assets of the right of use, namely: to develop a decision-making tree on the recognition of assets of the right of use and to supplement the existing chart of accounts with the necessary accounting documents containing the details sufficient for complete, accurate and unbiased reflection of information in accounting and financial reporting on assets of the right of use. The theoretical and methodological bases of the research are

general and specific methods of cognition, including analysis and synthesis, abstraction, the graphic method and others. As the result of the study, it was found that the issues of recognition and certain aspects of the organization of the accounting of assets of the right of use in accordance with international financial reporting standards are poorly studied both from theoretical and practical point of view taking into consideration significant changes in the methodological framework for the recent years, and the recognition process itself requires professional judgement of an accountant and is quite time consuming. In this regard, within the paper, a decision-making tree on the recognition of assets of the right of use and the author's proposals for the organization of accounting of assets of the right of use in terms of supplementing the chart of accounts with new accounts or detailing existing accounts for assets, liabilities of income and expenses, is developed.

Keywords: *assets of the right of use, recognition, lease obligation, accounts, chart of accounts, accounting, international financial reporting standards.*

Постановка проблеми. З 1 січня 2019 року введено в дію Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда», який фактично змінив порядок обліку орендних операцій у орендаря. Так, згідно з цим МСФЗ отримані активи в оренду у орендаря повинні обліковуватись у складі активів із права користування з одночасним визнанням орендного зобов'язання, крім випадків, передбачених відповідним стандартом, за яких методика обліку орендних операцій може бути незмінною порівняно з чинними до цього методологічними засадами (в частині обліку операційної оренди в орендаря). Водночас наявний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не враховує такі зміни і потребує значних змін у частині обліку операцій з активами із права користування. Сукупність вказаних змін привела до необхідності дослідження процесу визнання та окремих аспектів організації обліку активів із права користування в Україні та вказує на актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку у суб'єктів господарювання – орендарів орендних операцій у різний час досліджували такі вчені, як Л. Братчук, А. Герасимович, І. Герасимович, Н. Морозова-Герасимович, В. Лень, Ю. Перетятко [1; 2; 4; 6] та інші. Так, А. Герасимович, І. Герасимович, Н. Морозова-Герасимович приділяли увагу питанням сутності лізингових операцій їх обліку, аналізу та оподаткування; у праці Л. Братчук розглянуто методичні аспекти обліку орендних операцій; В. Лень досліджував питання класифікації видів оренди (лізингу); Ю. Перетятко комплексно дослідила процес обліково-аналітичного забезпечення лізингу.

Незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання щодо визнання активів із права користування відповідно до МСФЗ 16 «Оренда» та удосконалення методичних засад обліку операцій, пов'язаних із цими активами, залишаються маловивченими.

Постановка завдання. Метою дослідження є удосконалення методичних засад обліку активів із права користування, а саме розроблення дерева прийняття рішення щодо визнання активів із права користування та доповнення наявного плану рахунків необхідними рахунками обліку з деталізацією, достатньою для повного, достовірного та неупередженого відображення інформації в обліку та фінансовій звітності щодо активів із права користування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методологічні засади обліку активів із права користування у суб'єктів господарювання визначені

Міжнародним стандартом фінансової звітності 16 «Оренда».

Актив із права користування – актив, який представляє право орендаря використовувати базовий актив протягом строку оренди [5].

Згідно з п. 22 МСФЗ 16 «Оренда», орендар під час отримання активу в оренду зобов'язаний його визнати активом із права користування з одночасним визнанням орендного зобов'язання за умови, що отриманий актив відповідає критеріям визнання його активом із права користування.

Слід зазначити, що п. 6 МСФЗ 16 «Оренда» дозволяє не визнавати актив із права користування та орендне зобов'язання до: «а) короткострокового оренди; та б) оренди, за якою базовий актив є малоцінним» [5], «орендар може, але не зобов'язаний застосовувати цей стандарт до оренди нематеріальних активів (окрім прав, утримуваних орендарем за ліцензійними договорами, на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права)» [5], при цьому рішення про застосування чи незастосування таких можливостей повинно бути зазначено у розпорядчому документі суб'єкта господарювання, яким встановлено облікову політику.

У результаті проведеного дослідження методологічних засад обліку орендних операцій у орендаря зазначених МСФЗ 16 «Оренда» [5] щодо критеріїв визнання активів із права користування нами було зроблено висновок, що кількість таких критеріїв є значною, що потребує професійного судження бухгалтера у процесі такого визнання, а сам процес визнання є трудомістким. У зв'язку з цим нами в роботі було розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання активів із права користування, яке наведено на рис. 1.

Так, згідно з п. 47 МСФЗ 16 «Оренда», «орендар або подає у звіті про фінансовий стан, або розкриває у примітках: а) активи з права користування окремо від інших активів. Якщо орендар не подає активи з права користування окремо у звіті про фінансовий стан, то він 1) включає активи з права користування у той самий рядок, у якому відповідні базові активи подавалися б, якби вони були власністю орендаря; та 2) розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі активи з права користування б) орендне зобов'язання окремо від інших зобов'язань. Якщо орендар не подає орендне зобов'язання окремо у звіті про фінансовий стан, то він розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі зобов'язання» [5].

Держава та регіони

При цьому, згідно з п. 48 МСФЗ 16 «Оренда», наведені вимоги у п. 47 цього МСФЗ «не застосовуються до активів із права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості та відображаються у звіті про фінансовий стан як інвестиційна нерухомість» [5].

З вищенаведеного можна зробити висновок, що використання єдиного рахунку для обліку активів із

права користування, наприклад субрахунку 185 «Активи з права користування», є можливим у разі, якщо орендар скористався правом не визнавати актив із права користування за короткостроковою орендою та при цьому він не отримував в оренду об'єкт, який відповідає критеріям визнання його інвестиційною нерухомістю відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».

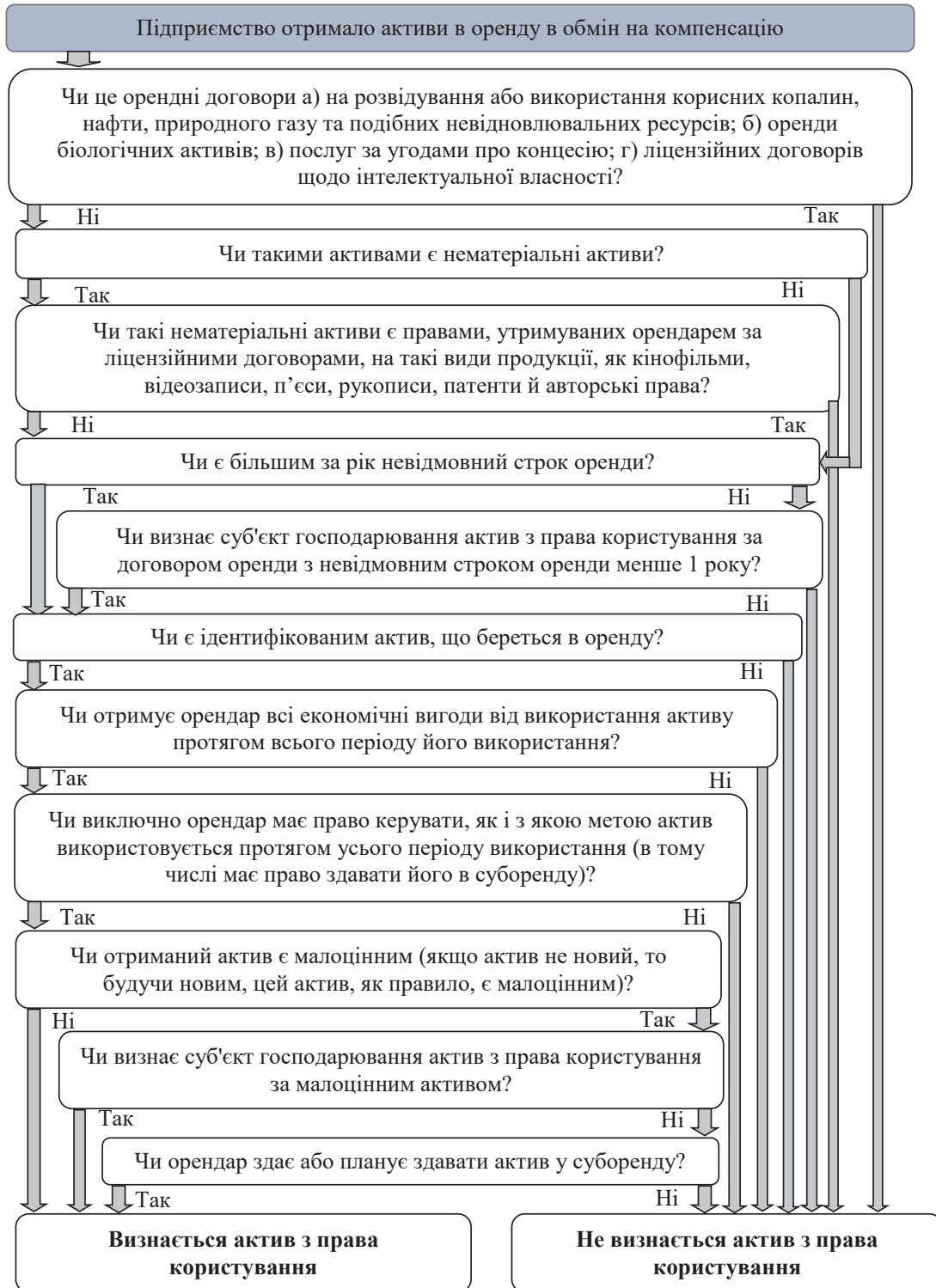


Рис. 1. Дерево прийняття рішення щодо визнання активів із права користування

Джерело: власна розробка автора

Якщо ж суб'єкт господарювання скористався правом визнавати актив із права користування за короткостроковою орендою, то для обліку такого активу вже не підходять рахунки обліку необоротних активів, а тому «необхідно вводити окремий субрахунок, наприклад 287 «Активи з права користування за короткостроковою орендою» [8]. Також, якщо суб'єкт господарювання отримав в оренду будівлю (частину будівлі) або землю чи їх поєднання і вони відповідають критеріям визнання інвестиційної нерухомості, такі активи слід обліковувати на субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість».

Враховуючи вищенаведене, пропонуємо облік активів із права користування вести на рахунках (субрахунках), на яких обліковуються відповідні базові активи (рахунки 10, 11, 12 із подальшою деталізацією, наприклад субрахунок 104 «Машини та обладнання», пропонуємо деталізувати: 1041 «Машини та обладнання, що належать підприємству на праві власності»; 1042 «Машини та обладнання, що визнані активом із права користування»), а для короткострокової оренди, у разі визнання короткострокового активу з права користування, застосовувати субрахунок 287 «Активи з права користування за короткостроковою орендою» з веденням аналітичного обліку за їх видами та з урахуванням того, що за короткостроковими активами з права користування не буде нараховуватись амортизація, а вартість цих активів буде списуватись одночасно з внесенням орендної плати за договором оренди.

Для обліку орендного зобов'язання за визнаним активом із права користування пропонуємо додати до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] такі субрахунки: 533 «Довгострокове орендне зобов'язання за активами із права користування в національній валюті»; 534 «Довгострокове орендне зобов'язання за активами з права користування в іноземній валюті»; 6111 «Поточна заборгованість за довгостроковими орендними зобов'язаннями в національній валюті за активами з права користування» та 6121 «Поточна заборгованість за довгостроковими орендними зобов'язаннями в іноземній валюті за активами з права користування»; 6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками за активи з права користування»; 6312 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками за договорами короткострокової оренди, за якою не визнається актив із права користування»; 6321 «Розрахунки з іноземними постачальниками за активи з права користування»; 6322 «Розрахунки з іноземними постачальниками за договорами короткострокової оренди, за якою не визнається актив із права користування».

Крім того, орендар здебільшого зобов'язаний розкривати у примітках до фінансової звітності таку інформацію: а) амортизаційні відрахування щодо активів із права користування за класом базового активу; б) процентні витрати за зобов'язаннями з оренди; в) витрати, пов'язані з короткостроковою орендою, які обліковуються із застосуванням параграфа 6 МСФЗ 16. У ці витрати не потрібно включати витрати, пов'язані з орендою зі строком оренди один

місяць або менше; г) витрати, пов'язані з орендою малоцінних активів, що обліковується із застосуванням параграфа 6 МСФЗ 16. Ці витрати не включають у витрати, пов'язані з короткостроковою орендою малоцінних активів, включені у параграф (в); г) витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов'язань з оренди; д) дохід від суборенди активів із права користування [4].

Отже, для збору такої інформації та достовірного її відображення у фінансовій звітності суб'єкту господарювання необхідно організувати деталізований аналітичний облік за операціями щодо активів із права користування та активами, отриманими в оренду, які не визнаються у складі активів із права користування.

Так, для обліку амортизації за активами з права користування пропонуємо використовувати розроблену нами у праці [8] деталізацію субрахунків, а саме: 1311 «Знос основних засобів, що належать на праві власності»; 1312 «Знос основних засобів, що визнані активом з права користування»; 1321 «Знос інших необоротних матеріальних активів, що належать на праві власності»; 1322 «Знос інших необоротних матеріальних активів, що визнані активом із права користування»; 1331 «Накопичена амортизація нематеріальних активів, що належать на праві власності»; 1332 «Накопичена амортизація нематеріальних активів, що визнані активом з права користування»; 1351 «Знос інвестиційної нерухомості, що належить на праві власності»; 1352 «Знос інвестиційної нерухомості, що визнана активом із права користування».

Згідно з Податковим кодексом України «вимоги пунктів 138.1–138.3 не застосовуються до операцій з активами з права користування за договорами оренди» [7], тобто за активами з права користування не нараховується амортизація для податкових цілей та, відповідно, не зменшується фінансовий результат до оподаткування на бухгалтерську амортизацію активів із права користування, що додатково підтверджує доцільність введення додаткових субрахунків обліку амортизації.

Для обліку процентних витрат за зобов'язаннями з оренди пропонуємо додати до плану рахунків субрахунок 953 «Процентні витрати за зобов'язаннями з оренди щодо активів із права користування», оскільки існуючий субрахунок 952 «Інші фінансові витрати» використовується орендарями, які ведуть облік згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку.

Для обліку витрат щодо короткострокової оренди у разі, якщо суб'єкт господарювання не визнає активи з права користування, за рахунками витрат (23, 91, 92, 93, 94) необхідно ввести такі субрахунки: «Витрати щодо короткострокової оренди (крім малоцінних активів) у разі невизнання активу з права користування зі строком оренди більше 1 місяця, але менше чи дорівнює 12 місяцям» та «Витрати щодо короткострокової оренди (крім малоцінних активів) зі строком оренди до 1 місяця». Аналогічно необхідно створити субрахунки «Витрати щодо малоцінних активів, отриманих в оренду, за якими не визнавався актив із права користування зі строком оренди до року» та «Витрати щодо малоцінних активів, отрима-

них в оренду, за якими не визнавався актив із права користування зі строком оренди більше року».

Також у разі, якщо під час визначення орендного зобов'язання певні суми не були включені до його складу, наприклад тому, що вони були змінні, на рахунках обліку відповідних витрат слід впровадити субрахунок «Витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов'язань з оренди».

Для обліку доходів від суборенди активів із права користування та їх відокремлення від доходів щодо передачі власних активів в операційну оренду пропонуємо використовувати такі субрахунки: 7031 «Дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, що належать на праві власності»; 7032 «Дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, що визнані активом із права користування»; 7131 «Дохід від операційної оренди активів, що належать на праві власності»; 7132 «Дохід від операційної оренди активів, що визнані активом із права користування».

Висновки з проведеного дослідження. У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання визнання активів із права користування у суб'єктів господарювання України з урахуванням останніх змін у міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема МСФЗ 16 «Оренда», є маловивченими.

У процесі дослідження було проаналізовано методологічні засади визнання активів із права користування відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда» та зроблено висновок про те, що процес визнання активу з права користування є доволі трудомістким та потребує професійного судження бухгалтера.

У зв'язку з цим з метою полегшення процесу визнання активів із права користування та забезпечення повного, достовірного та неупередженого відображення інформації про такі активи у фінансовій звітності та поточному обліку в роботі нами, було розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання активів із права користування, а також запропоновано низку удосконалень до діючого плану рахунків бухгалтерського обліку.

Бібліографічний список:

1. Братчук Л. Методичні спекти обліку орендних операцій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 2. С. 12–18
2. Герасимович А.М., Герасимович І.А., Морозова-Герасимович Н.А. Лізингові операції: сутність, механізм проведення, оподаткування, облік, аналіз. *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. КНЕУ. 2009. Вип. 13. С. 184–197.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291 *Офіційний сайт Верховної Ради України*.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 24.12.2020).

4. Лень В.С., Лазебна Ю.М. Цільова класифікація лізингу. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету* : збірник. 2007. № 31. С. 178–184.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». *Офіційний сайт міністерства фінансів України*. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (дата звернення: 24.12.2020).
6. Перетятко Ю.М. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового лізингу: теорія та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2012. 23 с.
7. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 24.12.2020).
8. Сидоренко О.О. Особливості відображення в обліку та звітності активів з права користування. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : VI Міжнародна науково-практична конференція, м. Чернігів, 27 листопада 2020 р. : тези доповідей. Чернігів : НУ «Чернігівська політехніка», 2020. С. 33–35.

References:

1. Bratchuk L. (2010) Metodichni spekty obliku orendnykh operatsiy [Methodical aspects of accounting for lease transactions]. *Bukhhalters'kyi oblik i audyt*, no. 2, pp. 12-18. (in Ukrainian)
2. Herasymovych A.M., Herasymovych I.A., Morozova-Herasymovych N.A. (2009) Lizynhovi operatsiyi: sutnist', mekhanizm provedennya, opodatkuvannya, oblik, analiz [Leasing operations: essence, mechanism, taxation, accounting, analysis]. *Finansy, oblik i audyt: zb. nauk. pr. KNEU*, no. 13, pp. 184–197. (in Ukrainian)
3. Instruktsiya pro zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'yazan' i hospodars'kykh operatsiy pidpryyemstv i orhanizatsiy [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy. Available at: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed 24 December 2020).
4. Len' V.S., Lazebna Yu.M. (2007) Tsil'ova klasyfikatsiya lizynhu [Target classification of leasing]. *Visnyk Chernihiv's'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu: zbirnyk*, no. 31, pp. 178–184. (in Ukrainian)
5. Mizhnarodnyy standart finansovoyi zvitnosti 16 "Orenda" [International Financial Reporting Standard 16 "Leases"]. Available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (accessed 24 December 2020).
6. Podatkovyy kodeks Ukrayiny [Tax Code of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed 24 December 2020).
7. Sidorenko O.O. (2020) Osoblyvosti vidobrazhennya v obliku ta zvitnosti aktyviv z prava korystuvannya [Features of reflection in the accounting and reporting of assets for the right of use]. Proceedings of the *Bukhhalters'kyi oblik, opodatkuvannya, analiz i audyt: suchasnyy stan, problemy ta perspektivy rozvytku*: VI Mizhnarodna nauково-praktychna konferentsiya (Ukraine, Chernihiv, November 27, 2020), Chernihiv: Chernihiv Polytechnic National University, pp. 33–35.