

Розроблено Комітетом зі стандартів та практики
бухгалтерського обліку ФПБАУ

Погоджено Радою ФПБАУ

Позиція

№8 від 15.07.2020р.

Щодо обліку та відображення у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ, операцій з оренди цілісного майнового комплексу

Посилання

Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» (далі — МСФЗ 16).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (далі — МСБО 37).

Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» (далі — МСФЗ 3).

Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року (далі — Концептуальна основа).

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі — ФПБАУ).

Загальна характеристика проблеми

Українське законодавство містить деякі спеціальні вимоги щодо бухгалтерського обліку операцій з оренди цілісних майнових комплексів (далі — ЦМК).

Під час переходу на МСФЗ у підприємств, що є орендарями ЦМК, виникають такі запитання:

1. Чи слід обліковувати операції з оренди ЦМК за правилами МСФЗ 16?

2. Чи слід збільшувати зобов'язання за рахунок зменшення капіталу на суму нарахованої амортизації орендованих активів, якщо умовами договору передбачено використання амортизаційних відрахувань виключно на відновлення орендованого майна?

Позиція

1. Операції з оренди ЦМК обліковують за правилами МСФЗ 16 тільки в тій частині окремих орендованих активів, умови користування якими відповідають визначенню оренди, наведеному в МСФЗ 16.

2. МСФЗ не передбачають збільшення зобов'язань за рахунок зменшення капіталу на суму нарахованої амортизації орендованих активів. Зобов'язання щодо цільового використання коштів слід обліковувати відповідно до загальних приписів МСБО 37.

Обґрунтування

МСФЗ не містять спеціальних вимог щодо обліку угод оренди ЦМК. Таким чином, підприємство-орендар має дотримуватися загальних вимог МСФЗ щодо обліку відповідних операцій.

Оренда ЦМК може містити різні умови. Тому висновки про доречність застосування до таких операцій приписів тих чи інших МСФЗ мають ґрунтуватися на аналізі кожної окремої угоди.

До запитання 1

Відповідно до параграфу 9 МСФЗ 16 договір є таким, що містить оренду, якщо договір передає право контролювати користування *ідентифікованим активом* протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію. При цьому особливу увагу слід звертати на те, чи є в підприємства:

- право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання ідентифікованого активу;
- право керувати використанням ідентифікованого активу.

Якщо договір оренди ЦМК відповідає зазначеним критеріям, для обліку відповідних операцій з ідентифікованими активами потрібно застосовувати МСФЗ 16.

Разом з тим, підприємству-орендарю слід проаналізувати релевантність застосування до операцій з оренди ЦМК вимог МСФЗ 3, якщо за своєю природою така операція відповідає параграфу 3 МСФЗ 3.

До запитання 2

Відповідно до Концептуальної основи зобов'язання — це теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій.

Якщо умовами договору оренди ЦМК передбачено використання орендарем амортизаційних відрахувань виключно на відновлення орендованого майна, то таке застереження може обумовлювати виникнення в орендаря *зобов'язання*. У такому разі облік таких зобов'язань слід вести відповідно до вимог МСБО 37. МСБО 37 у загальному випадку не передбачає збільшення зобов'язань за рахунок зменшення капіталу в інший спосіб, ніж через прибутки-збитки періоду.

Увага!

ФПБАУ не приймає та не несе жодної відповідальності за будь-які втрати чи збитки, що можуть виникнути внаслідок дій або бездіяльності будь-якої особи в результаті використання матеріалів цієї публікації.

Узагальнення результатів обговорення проекту Позиції №8**Облік та відображення у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ,
операцій оренди цілісного майнового комплексу**

Протягом обговорення проекту Позиції №8 було отримано критичне зауваження та пропозиції щодо доповнень.

Аналіз та відповідні висновки наводимо далі.

1. Зауваження: застосування вимог МСФЗ 16 до оренди єдиного цілісного майнового комплексу (ЄЦМК) дасть можливість орендарю «без дозволу власника цього майна зняти його з балансу, замінивши іншим активом — правом оренди, не тотожним ані вартісно, ані структурно. Постає потреба забезпечення фінансової безпеки як орендодавця в особі держави, так і орендаря, оскільки існують неврегульовані питання стосовно забезпечення ефективності використання державного майна та збалансованості інтересів сторін оренди. Організацію контролю за збереженням та раціональну експлуатацію державного майна забезпечують через якісне ведення бухгалтерського обліку операцій з орендованим майном ЄЦМК, оскільки на підставі даних бухгалтерського обліку складають фінансову звітність, яка є джерелом аналізу ефективності використання майна ЄЦМК. Поліпшення майна за рахунок державних чи власних джерел фінансування, списання майна у зв'язку з ліквідацією чи реалізацією окремих об'єктів, що входять до складу ЄЦМК, повернення орендованого майна орендодавцю, здійснення інвентаризації тощо — всі ці питання залишатимуться без належного обліку та контролю»

Аналіз: Застосування орендарем МСФЗ 16 до договорів, які відповідають визначенню орендних, не обумовлено волею орендодавця.

Фінансова безпека орендодавця не є метою складання фінансової звітності орендаря.

Застосування МСФЗ 16 до договорів, які відповідають визначенню орендних, не знижує фінансову безпеку орендаря. Адже фінансова звітність орендаря збалансовано відображує як орендний актив (право користування), так і орендне зобов'язання перед орендодавцем.

Збалансованість інтересів сторін договору оренду забезпечується не фінансовою звітністю орендаря, а умовами конкретної орендної угоди.

Контроль за збереженням орендованого майна є питанням договірної практики, і не належить до сфери компетенції бухгалтерії орендаря.

Застосування МСФЗ 16 до угод оренди ЄЦМК не заважає належному бухгалтерському обліку операцій з поліпшення орендованого майна, списання чи повернення такого майна.

Висновок: Не змінювати зміст Позиції №8

2. Пропозиція: «Орендарі керуються вимогами МСФЗ (IAS) 36 «Зменшення корисності активів», щоб визначити, чи має місце знецінення активу в формі права користування, і

відобразити зменшення корисності активів. Але в випадках з ЦМК, знецінення активу необхідно розглядати до усього комплексу, як до одиниці яка генерує грошові кошти».

Аналіз: Не заперечуючи можливість розгляду ЄЦМК як одиниці, що генерує грошові кошти, слід взяти до уваги, що це питання виходять за межі проблеми, яка є предметом розгляду Позиції №8.

Висновок: Не змінювати зміст Позиції №8

3.Пропозиція: «При оренді цілісного майнового комплексу, в цілісний майновий комплекс може входити обладнання, яке призначене для охорони навколишнього середовища, екологічної безпеки, і це обладнання може бути обов'язковим при оренді ЦМК згідно законодавчих та нормативних документів країни розміщення ЦМК. У даному випадку ці основні засоби економічної вигоди не приносять, але сприяють складанню економічних вигод від використання інших основних засобів, тобто вигоди відшкодовується доходами від продажу відповідної продукції виготовленої на майновому комплексі в цілому, виходячи з цього вони будуть відповідно обліковуватись як основні засоби які входять до ЦМК та будуть складати частину Цілісних майнових комплексів».

Аналіз: Не заперечуючи аргументів щодо економічних вигід від обладнання, яке призначене для охорони навколишнього середовища, екологічної безпеки, слід взяти до уваги, що питання класифікації активу як основного засобу не є предметом аналізу Позиції №8.

Висновок: Не змінювати зміст Позиції №8