

IFRS 16 «ОРЕНДА»: Облік у орендаря

Доповідач: Сергій РОГОЗНИЙ
Член Ради **ФПБАУ**

2018

6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

- 6.1. Чинні правила обліку фінансової оренди орендарем;
- 6.2. Чинні правила обліку операційної оренди орендарем;
- 6.3. Нова оренда в обліку орендаря;
- 6.4. Фінансова та операційна оренда в обліку орендодавця



Облік ФО у орендаря

Орендар застосовує єдину модель обліку оренди, відповідно до якої визнає всі договори фінансової оренди (ФО) в бухгалтерському балансі. Об'єкт ФО приймається орендарем **на баланс**, при цьому орендар визнає одночасно **актив і довгострокове зобов'язання** з оренди. В даному випадку сумою визнання є **найменша з двох величин: справедлива вартість** орендованого активу і **приведена вартість мінімальних орендних платежів** на початок оренди.

Актив, переданий у ФО, включається до складу основних засобів орендаря. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у ФО об'єкт одночасно як актив і зобов'язання **за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою** вартістю активу або **теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів**.

Проводки з ФО у орендаря (1)

При **визнання ФО** на балансі: Актив об'єкт оренди - Пасив майбутні орендні платежі, тобто:

Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» -

Кт 531 «Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди»

з подальшим введенням в експлуатацію за Дт одного з субрахунків рахунку 10 «Основні засоби» в залежності від категорії майна, що орендується.

Амортизація об'єкта ФО нараховується орендарем протягом **періоду очікуваного використання** активу, тобто **коротший з 2 періодів** - строк оренди або строк корисного використання об'єкта ФО.

Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем в його обліковій політиці з передбачених у МСБО 16.

Проводки з ФО у орендаря (2)

Витрати орендаря на модернізацію об'єкта ФО, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди по Дт 15 «Капітальні інвестиції».

Витрати, що здійснюються для підтримання активу в робочому стані (поточний ремонт) відносяться на витрати звітного періоду. Їх слід відображати по Дт відповідних витратних рахунках: 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 23 «Виробництво».

Оприбуткування активу за ОО

Орендар відображає отриманий актив за договором оренди і акту-прийому передачі на **позабалансовому рахунку Дт 01 «Орендовані необоротні активи»** за балансовою і первісною вартістю.

Повернення активу назад, також оформляється актом прийому-передачі і даний актив операційної оренди списується з позабалансового рахунку орендаря по **Кт 01**.

Інформація про доходи та витрати, пов'язані з об'єктами операційної оренди, відображається в примітках до фінансової звітності.

Чинний облік витрат з ОО

Орендні платежі відповідно договору ОО відображаються в складі **витрат звітного періоду** за фактом **нарахування** - щомісяця, щокварталу, в залежності від умов діяльності та величини операційного циклу підприємства.

Ремонти, здійснювані однією зі сторін договору, діляться на поточні і капітальні. Якщо поточний ремонт, то такий обов'язок може бути, як на орендарі, так і на орендодавцеві. Якщо орендар проводить поточний ремонт, то орендодавець за загальним правилом зобов'язаний відшкодувати понесені орендарем витрати. Такі витрати, слід відображати на *Дт 23 «Виробництво»* з подальшим списанням на *Дт 903 «Собівартість реалізованих послуг»*. Витрати на капітальний ремонт слід капіталізувати на рахунок *153 «Придбання (виготовлення) НОА»*, що кредитується в рахунок *117 «Інші необоротні матеріальні активи»*.

Чинний облік вибуття в ОО

При поверненні орендованого активу доля понесених орендарем витрат на капітальний ремонт, буде залежати від того, чи погодив орендодавець відшкодування витрат на проведення капітального ремонту. Якщо така згода є, то орендар має право вимагати оплату за незамортизовану частину ремонту. Тоді проводки як при продажу ОЗ . Якщо ж капітальний ремонт був без отримання згоди орендодавця на компенсацію, то при поверненні об'єкта орендодавцю незамортизовану частина таких витрат слід відразу списати на *Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності»*. Крім того, в момент передачі об'єкта оренди орендодавцю на незамортизовану частина самостійно проведених поліпшень слід нарахувати ПДВ: *Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» - Кт 641 «Розрахунки за податками / ПДВ»*.

Нова оренда у орендаря (1)

З 01.01.2019 діють нові правила: орендар на дату початку оренди повинен оцінювати і визнавати на балансі актив у формі **права користування** (Дт 126 «Право користування майном – оренда») за первісною вартістю, яка повинна буде включати в себе наступне:

- величину первісної оцінки зобов'язання з оренди;
- орендні платежі на дату початку оренди або до такої дати за вирахуванням отриманих знижок;
- будь-які початкові прямі витрати, понесені орендарем;
- оцінку витрат, які будуть понесені орендарем при демонтажі або відновленні базового активу до стану, який вимагається згідно з умовами оренди

Нова оренда у орендаря (2)

Одночасно орендар повинен оцінювати зобов'язання (*Кт 532 "Зобов'язання з оренди нерухомості та обладнання", 614 "Розрахунки з орендодавцями - поточна частина"*) з оренди з поступовим зниженням (дисконтуванні) вартості орендних платежів, які слід сплатити в період дії договору.

І подібно як за діючими правилами обліку фінансової оренди, при будь-якій формі оренди до витрат періоду потраплятимуть витрати на амортизацію базового активу (як правило, включаються до витрат операційної діяльності: *Дт 23, 91, 92, 93*) і фінансові витрати на залишок зобов'язання з оренди (лізингу) (*Дт 952 "Фінансові витрати за договорами оренди"*).

Приклад 6.1

1 січня 2018 року СТОВ «Урожайне» отримало в фінансову оренду від ТОВ «Індустрія» терміном на 3 роки автопричіп 2016 року випуску з орендною платою 1,5 тис.грн. в кінці кожного місяця без ПДВ. Справедлива вартість автопричепу на дату передачі - 48 тис.грн., а узгоджена процентна ставка – 20 % річних. Орендар має придбати автопричіп в кінці терміну за ліквідаційною вартістю 12 тис.грн. Але при цьому він несе всі ризики, пов'язані з його експлуатацією.

Розрахуємо суми активів, зобов'язань і витрат, які підлягають відображенню в обліку в 1-му півріччі 2018 року, якщо автопричіп планується задіяти у виробничій діяльності, а знос автопричіп розраховується підприємством лінійним методом протягом 3 років починаючи з місяця прийняття на баланс.

Рішення 6.1

У момент отримання активу СТОВ «Урожайне» визнає на балансі одночасно актив і д/строкове зобов'яз. з фінансової оренди (лізингу) в сумі 48 тис.грн. Для розрахунку процентних витрат за період та виділення поточної частини лізингових платежів складемо графік розрахунків за 2018 рік і 1-ше півріччя 2019 року (для визначення поточної частини зобов'язань).

Графік 6.1

Період	Нараховано	Сплачено	У т.ч. в рахунок погашення боргу	Борг на кінець періоду
01.01.18	-	-	-	48 000
січ.18	800	1 500	700	47 300
лют.18	788	1 500	712	46 588
бер.18	776	1 500	724	45 865
кві.18	764	1 500	736	45 129
тра.18	752	1 500	748	44 381
чер.18	740	1 500	760	43 621
6 міс. 2018	4 621	9 000	4 379	х
лип.18	727	1 500	773	42 848
сер.18	714	1 500	786	42 062
вер.18	701	1 500	799	41 263
жов.18	688	1 500	812	40 451
лис.18	674	1 500	826	39 625
гру.18	660	1 500	840	38 786
2018 р. - всього	8 784	18 000	9 214	х
січ.19	646	1 500	854	37 932
лют.19	632	1 500	868	37 064
бер.19	618	1 500	882	36 182
кві.19	603	1 500	897	35 285
тра.19	588	1 500	912	34 373
чер.19	573	1 500	927	33 446
6 міс. 2019	3 660	9 000	5 340	х

Висновки 6.1

- Таким чином, за 1-ше півріччя 2018 року нараховано 4621 грн. фінансових витрат і виплачено 4379 грн. боргу. Відповідно сума боргу на 30.06.2018 року складе 43 621 грн, з яких 33 446 грн. - довгострокова частина, а різниця 10 175 грн. - поточна частина.
- Щомісячна сума зносу розраховується як сума, що амортизується (первісна мінус ліквідаційна) поділена на кількість місяців очікуваної експлуатації.
- $\text{Знос (м)} = \frac{(48\,000 - 12\,000)}{(3 \text{ років} * 12 \text{ міс.})} = \frac{36\,000}{36} = 1\,000$ грн. / міс.
- $\text{Знос з початку року} - 1\,000 * 6 = 6\,000$ грн.

Проводки 6.1

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Отримано автопричіп в фінансову оренду в січні 2018р	Придбання (виготовлення) основних засобів	? Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди	48 000
2	Прийнято автопричіп в експлуатацію	? Основні засоби - машини та обладнання	Придбання (виготовлення) основних засобів	48 000
3	Нараховано фінансові витрати на суму зобов'язань за 1-ше півріччя	? Фінансові витрати	Розрахунки за нарахованими відсотками	4 621
4	Переведення в поточну частину погашеної частини орендних зобов'язань за 2018р (9214 грн.) і зобов'язань, що підлягають погашенню в період до 30.06.2019г (5340)	Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди	? Зобов'язання з фінансової оренди - поточна частина	14 554
5	Оплачено нараховані відсотки по оренді	Розрахунки за нарахованими відсотками	Рахунки в банку	? 4 621
6	Оплачено поточні платежі в погашення тіла орендних зобов'язань	? Зобов'язання з фінансової оренди - поточна частина	Рахунки в банку	4 379
7	Нараховано знос по об'єкту ОЗ за 1-ше півріччя 2018 р.	Загальновиробничі витрати	Знос основних засобів - машин і устаткування	? 6 000

Баланс 6.1

На 30.06.2018 р. матимемо наступні сальдо по рахункам:

№ з/п	Назва рахунку	Сума, грн	
		Д-т	К-т
1	Основні засоби - машини та обладнання	48 000	-
2	Знос основних засобів - машин і устаткування	-	6 000
3	Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди	-	33 446
4	Зобов'язання з фінансової оренди - поточна частина	-	10 175
5	Фінансові витрати	4 621	-
6	Загальновиробничі витрати	6 000	-
	ВСЬОГО	58 621	49 621
3	Лізингові платежі (чистий відтік грошових коштів) на набрання чинності МСФЗ 16 «Оренда» істотних різниць в бухгалтерському обліку операцій з фінансової оренди не очікується.		9 000

Приклад 6.2

ТОВ «Індустрія» 31 грудня 2017 року уклав з СТОВ «Урожайне» договір оренди офісу терміном на 5 років, починаючи з 01.01.2018, з орендною платою 20 тис.грн. в місяць без ПДВ авансом з 3-місячним пільговим періодом, протягом якого орендар за власні кошти проводить капітальний ремонт підлоги і побілку стін. Вартість офісу згідно акту прийому-передачі - 3520 тис.грн. А витрати, понесені орендарем на капітальний ремонт офісу, склали 20 тис.грн. в січні та по 15 тис.грн. в лютому та березні 2018 року.

Розрахуємо суми активів, зобов'язань і витрат, які підлягають відображенню в обліку в 1-му півріччі 2018 року по поточним правилам і відповідно до МСФЗ 16.

Рішення 6.2

- *Оскільки оренда оперативна, офіс оприбутковується на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Ремонтні витрати підлягають капіталізації як інші необоротні активи, і амортизуватися в межах строку корисного використання результатів такої модернізації, але не довше терміну оренди.*
- *Витрати на оренду, а також на амортизацію капіталізованих витрат на ремонти будуть визнані в складі адміністративних витрат орендаря.*

Проводки 6.2

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Прийнято офіс в оперативну оренду в січні 2018р	Орендовані необоротні активи	-	? 3 520 000
2	Накопичені витрати на капітальний ремонт офісу	Придбання (виготовлення) інших НОА	? Матеріали; Витрати на ОП та інші	50 000
3	Визнано інший необоротний актив за витратами на капремонт офісу	? Інші необоротні активи	Придбання (виготовлення) інших НОА	50 000
4	Визнано витрати на знос капіталізованих витрат за лютий (20т.грн / 59міс.), березень 2018р (35т.грн / 58міс.) та 2-й квартал (50 т.грн./ 57 міс.*3 міс.) *	Адміністративні витрати	Знос інших НОА	? 3 569
5	Сплачено за оренду офісу у березні-червні 2018р (20 т.грн * 4 міс.)	Розрахунки по предоплатам сплач	Рахунки в банку	? 80 000
6	Нараховано витрати на оренду офісу за квітень-червень 2018 р	? Адміністративні витрати	Розрахунки з іншими кредит-ми	60 000
7	Зараховані передоплати сплачені	? Розрахунки з іншими кредиторами	Розрахунки по предоплатам сплаченим	60 000

* в залежності від ситуації капіталізація може відбуватися одноразово в кінці ремонту або поетапно по мірі здачі робіт.

Нові умови 6.3

- Покажемо тепер, як зміниться відображення оренди офісу в обліку з набранням чинності МСФЗ 16, якщо ставка дисконтування складе 18%.
- Для цього складемо графік нарахування амортизації прав користування приміщенням та розрахунків за орендними зобов'язаннями за 2018 рік і 1-ше півріччя 2019 року з урахуванням того, що продисконтована вартість майбутніх орендних платежів на 01.01.2018 склала **754 419 грн.**

Графік 6.3

Період	Амортизація активу			Погашення зобов'язань		
	Витрати періоду	Накопичена амортизація	БВ активу на кінець періоду	Фінансові витрати	Сплачено	Борг на кін. періоду
01.01.18	х	х	754 419	х	х	739 419
січ.18	12 574	12 574	761 846	11 091		750 511
лют.18	12 913	25 486	763 933	11 258		761 768
бер.18	13 171	38 658	765 762	11 427	20 000	753 195
кві.18	13 434	52 092	752 327	11 298	20 000	744 493
тра.18	13 434	65 526	738 893	11 167	20 000	735 660
чер.18	13 434	78 961	725 459	11 035	20 000	726 695
6 міс. 2018	78 961	х	х	67 276	80 000	х
лип.18	13 434	92 395	712 024	10 900	20 000	717 596
сер.18	13 434	105 830	698 590	10 764	20 000	708 360
вер.18	13 434	119 264	685 155	10 625	20 000	698 985
жов.18	13 434	132 698	671 721	10 485	20 000	689 470
лис.18	13 434	146 133	658 287	10 342	20 000	679 812
гру.18	13 434	159 567	644 852	10 197	20 000	670 009
2018р - разом	159 567	х	х	130 589	200 000	х
січ.19	13 434	173 002	631 418	10 050	20 000	660 059
лют.19	13 434	186 436	617 983	9 901	20 000	649 960
бер.19	13 434	199 871	604 549	9 749	20 000	639 709
кві.19	13 434	213 305	591 114	9 596	20 000	629 305
тра.19	13 434	226 739	577 680	9 440	20 000	618 745
чер.19	13 434	240 174	564 246	9 281	20 000	608 026
6 міс. 2019	80 607	х	х	58 017	120 000	х

Проводки 6.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Прийнято офіс в оренду в січні 2018р	Орендовані необоротні активи	-	3520000
		Право користування майном	? Довгострокові зобов'язання з оренди	739 419
2	Витрати на укладання договору	? Право користування майном	Розрахунки з іншими кредиторами	5 000
3	Створено забезпечення на демонтаж	? Право користування майном	Забезпечення майбутніх виплат	10 000
4	Накопичені витрати на капітальний ремонт офісу	Придбання (виготовл.) інших НОА	? Матеріали; Витрати на ОП та інші	50 000
5	Капіталізовані витрат на капремонт офісу	? Право користування майном	Придбання (виготовл.) інших НОА	50 000
6	Визнано витрати на амортизацію права користування офісом за 6 міс.18	Адміністративні витрати	Амортизація права користування майном	78 961 ?
7	Нараховано фінансові витрати на зобов'язання з оренди за 6 місяців	? Фінансові витрати	Зобов'язання з оренди - поточна частина	67 276
8	Виділення поточної частини орендних зобов'язань на 30.06.2018р (739 419 грн – 608 026 грн.)	Довгострокові зобов'язання з оренди	Зобов'язання з оренди - поточна частина	131 393
9	Сплачено поточні орендні платежі	? Зобов'язання з оренди - поточна частина	Рахунки в банку	80 000

Баланс 6.3

На 30.06.2018 р. матимемо наступні сальдо по рахункам:

№ з/п	Назва рахунку	Чинні правила		Вимоги МСФЗ 16	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	Право користування майном	-	-	804 419	-
2	Амортизація права користування майном	-	-	-	78 961
3	Інші необоротні активи	50 000	-	-	-
4	Знос інших необоротних активів	-	3 569	-	-
5	Розрахунки по предоплатам сплаченим	20 000	-	-	-
6	Довгострокові зобов'язання з оренди	-	-	-	608 026
7	Витрати на укладання договору	-	-	-	5 000
8	Зобов'язання з оренди - поточна частина (Різн. між боргом на 30.06.2018 і д/с част.)	-	-	-	118 669
9	Забезпечення майбутніх виплат	-	-	-	10 000
10	Адміністративні витрати (амортизація та/або орендна плата)	63 569	-	78 961	-
11	Фінансові витрати	-	-	67 276	-
	ВСЬОГО	133 569	3 569	950 656	820 656
	Різниця, в т.ч. .:	-	130 000	-	130 000
	Вибуття активів на ремонт офісу	-	50 000	-	50 000
	Орендні платежі (чистий відтік коштів)	-	80 000	-	80 000