

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА МСФЗ І ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

©2021 РОМАШКО О. М., ТАТЕНКО М. Ю., ТАТЕНКО Н. Ю.

УДК 657.3
JEL: M29; M49

Ромашко О. М., Татенко М. Ю., Татенко Н. Ю. Основні проблемні аспекти обліку оренди за МСФЗ і шляхи їх вирішення

Метою даного дослідження є розкриття проблематики оренди, враховуючи новий стандарт, а також характеристика особливостей відображення практичних питань і відображення такої інформації у фінансовій звітності компанії. Не менш важливим завданням даного дослідження є запропонування способів і шляхів вирішення проаналізованої проблематики, враховуючи практичну та наукову бази. У статті проаналізовано основні проблемні аспекти обліку оренди за МСФЗ. Зокрема, розкрито актуальність даної теми у зв'язку з прийняттям нового стандарту МСФЗ 16 «Оренда». Проведено аналіз праць науковців, які працювали чи працюють за даною тематикою. Наведено визначення терміна «Оренда» в різних нормативно-правових базах, зокрема в законодавстві України, Великої Британії та Німеччині. На підставі аналізу МСФЗ 16 зазначено умови, за якими взаємовідносини визнаються як оренда. Вказано на потребу в оновленому стандарті; акцентовано увагу на недоліках МСБО 17 «Оренда». Проведено порівняльний аналіз нових стандартів: європейського МСФЗ 16 і американського ЗПО 842 «Оренда». Акцентовано увагу на перевагах цих нормативно-правових актів. Виділено та схематично відображено найважливіші проблемні питання оновленого європейського стандарту, а саме: строк оренди, орендний договір, ставка дисконтування, ретроспективний перерахунок. Зокрема, наведено практичний приклад, використовуючи дослідження фахівців «великої четвірки». Запропоновано способи вирішення проблематики шляхом: визначення строку оренди у внутрішній обліковій політиці та критерії, які вказували б на суттєві економічні вигоди; визначення відсотка співвідношення розміру суттєвості та закріплення її в стандарті; прописування ставки дисконтування в обліковій політиці, з обґрунтуванням вибору, а в стандарті – критеріїв для її вибору; коригування суми активів і зобов'язань при ретроспективному перерахунку показників балансу в попередніх періодах.

Ключові слова: оренда, стандарт, договір оренди, ставка дисконтування, МСФЗ.

Рис.: 1. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 15.

Ромашко Ольга Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: o.romashko@knute.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3466-3489>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2207991/olga-m-romashko/>

Татенко Мирослав Юрійович – студент, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: myroslavtat@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2456-0240>

Татенко Назар Юрійович – студент, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: nazartatenko00@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9713-5977>

UDC 657.3

JEL: M29; M49

Romashko O. M., Tatenko M. Yu., Tatenko N. Yu. The Main Problematic Aspects of the Accounting of the IFRS Lease and Ways to Solve Them

The purpose of this study is to disclose the issues of lease, taking into account the new standard, as well as the characteristics of the features of displaying practical issues and displaying such information in the company's financial statements. No less important task of this study is to propose means and ways to solve the analyzed problems, taking into account the practical and scientific base. The article analyzes the main problematic aspects of accounting of the IFRS lease. In particular, the relevance of this topic is disclosed in connection with the adoption of the new standard: IFRS 16 «Leases». The analysis of the works of scholars who have worked on this topic is carried out. The definition of the term «Lease» is presented in various regulatory frameworks, in particular in the legislation of Ukraine, Great Britain and Germany. Based on the analysis of IFRS 16, the conditions under which the relationship recognized as a lease are specified. The need for an updated standard is indicated; attention is focused on the shortcomings of the IAS 17 «Leases». A comparative analysis of new standards was carried out: European IFRS 16 and American ZPO 842 «Leases». Attention is focused on the benefits of these regulations. The most important problematic issues of the updated European standard are highlighted and schematically reflected, namely: lease term, lease agreement, discount rate, retrospective recalculation. In particular, a practical example is provided using the research of the «big four» specialists. The following ways to solve problems are proposed: determination of lease term in internal accounting policy and criteria that would indicate significant economic benefits; determining the percentage of the ratio of the size of the materiality and fixing it in the standard; registering a discount rate in the accounting policy, with the justification of the choice, and in the standard – criteria for its choice; adjustment of the amount of assets and liabilities in retrospective recalculation of balance sheet indicators in previous periods.

Keywords: lease, standard, lease agreement, discount rate, IFRS.

Fig.: 1. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 15.

Romashko Olha M. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: o.romashko@knute.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3466-3489>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2207991/olga-m-romashko/>

Tatenko Myroslav Yu. – Student, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: myroslavtat@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2456-0240>

Tatenko Nazar Yu. – Student, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: nazartatenko00@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9713-5977>

На сучасному етапі розвитку економіки важливим процесом є розкриття інформації у звітності таким чином, аби задовольнити одночасно потреби максимальної кількості учасників ринку. При цьому варто враховувати той факт, що інформація в такій звітності має відповідати таким основоположним якісним характеристикам, відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності, як доречність і правдиве подання. І тому для максимальної точності інформації Рада з Міжнародних стандартів продовжує здійснювати конвергенцію стандартів фінансової звітності. Не став винятком і МСБО 17 «Оренда»: вимоги даного документа не задовольняли широке коло інвесторів, які не могли прийняти релевантне рішення внаслідок невідображення всієї інформації про оренду у звіті про фінансовий стан. Фактично основоположні характеристики, зазначені у п. 2.20 Концептуальної основи, не були повною мірою дотримані. Тому з 1 січня 2019 р. Рада прийняла і ввела в дію новий стандарт – МСФЗ 16 «Оренда», який замінив МСБО 17. І хоча новий нормативно-правовий акт вирішив низку облікових питань, однак повністю розв'язати всі проблемні аспекти відображення в обліку та звітності він не зміг. До того ж, значно вплинула на даний стандарт пандемія COVID-19: невизначеність щодо певних питань настільки зросла, що Рада мусила внести корективи, які б урахували фактор пандемії на ведення бізнесу. Таким чином, введення нового стандарту відбулося відносно недавно, а тому його проблематика недостатньо розкрита як у практичному, так і в науковому середовищі.

Проблемні питання обліку оренди та відображення її у фінансовій звітності досить часто висвітлювалося та розкривалися у працях таких українських вчених: Ф. Ф. Бутинець, М. І. Бондар, М. А. Болюх, Л. В. Гуцаленко, М. Я. Демяненко, В. М. Жук, Л. К. Сук, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, М. В. Кужельний, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, В. Б. Мосаковський, С. Ф. Голов, Я. В. Голубка, В. П. Завгородній, К. С. Царихин та інші. Однак, незважаючи на досить велику кількість вітчизняних досліджень і праці зарубіжних науковців, таких як М. Р. Метьюс, Е. С. Хендріксен, Ж. Рішар та інших, проблематика оренди не розкрита повною мірою. А якщо брати оновлену методологію обліку та звітності таких взаємовідносин, то її в необхідній мірі не розкрито ні в Україні, ні за кордоном [1; 8].

Попри велику кількість досліджень і публікацій, проблематика оренди за МСФЗ 16 не розкрита повною мірою, що значно звужує й обмежує прийняття управлінських рішень з боку суб'єктів господарювання. Як наслідок, відсутня практика вирішення таких завдань, що значно ускладнює звітування та подачу інформації в цілому.

Метою даного дослідження є розкриття проблематики обліку оренди, враховуючи новий стандарт; характеристика особливостей відображення практичних питань; відображення такої інформації

у фінансовій звітності компанії. Не менш важливе завдання дослідження – запропонувати способи та шляхи вирішення проаналізованої проблематики, враховуючи практичну та наукову бази.

Передусім розглянемо, що являє собою поняття «оренда». Для більшої наочності використаємо не тільки національний стандарт. Розглянемо, яким чином трактується це поняття в різних стандартах обліку, які існують чи існували. Результати дослідження відображено в *табл. 1*.

Як видно з аналізу, дана термінологія досить часто зустрічається в законодавстві. На наш погляд, найбільш чітко та влучно визначення цього поняття надано в МСФЗ 16, оскільки він передбачає, що в обмін на право користування йде компенсація, і не обов'язково в грошовій формі.

Проте не завжди достатньою умовою для визнання оренди є лише відповідність терміна, вказаного в стандартах. Згідно з п. 9 МСФЗ 16 договір або його окремі компоненти є договором оренди, якщо за цим договором виконуються чотири умови одночасно:

- 1) актив може бути ідентифікований;
- 2) передається право контролю над таким активом;
- 3) визначений строк його оренди;
- 4) передбачена компенсація за користування активом.

Якщо всі чотири чинники зійшлися воедино, то ці критерії вказують, що такі взаємовідносини є орендою. [7; 12].

Зупинимось більш детально на проблематиці, яка змусила бізнес-середовище переглянути та видати оновлений стандарт. За повідомленням Ради з МСФЗ, компанії, що застосовують МСФЗ, із 3,3 трлн дол. зобов'язань з оренди понад 85% таких коштів не відображають у балансі. Ця процедура пов'язана з тим, що оренду поділяють на фінансову й операційну, і лише фінансова відображається в балансі, у той час як облік операційної оренди ведеться на позабалансі, й інформація про неї розкривається лише у примітках до фінансової звітності. Внаслідок такого відображення рейтингові агентства роблять коригування по зобов'язаннях з операційної оренди, спрощуючи таким чином оцінку. Такі коригування призводять до того, що борги компаній стають переоціненими або недооціненими. Як наслідок, суб'єкти ринкових взаємовідносин не отримують інформацію зі звітності повною мірою, що ускладнює процес аналізу фінансового стану компанії. [1; 3; 9].

Однак не можна сказати, що лише Рада з міжнародних стандартів прийняла новий стандарт: американський уряд прийняв загальноприйнятий принцип бухгалтерського обліку 842, який теж увів певні поліпшення порівняно з попереднім стандартом. Порівняємо нові стандарти та відобразимо результат дослідження в *табл. 2*.

Визначення поняття «оренда (лізинг)» у різних нормативно-правовій базі

НП(С)БО 14 «Оренда»	Угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
МСФЗ 16 «Оренда»	Договір або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію
МСБО 17 «Оренда»	Це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу
ПКУ (стаття 14)	Лізингова операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) – передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингодержувачам) за плату та на визначений строк
ЦКУ (стаття 759)	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у володіння та користування за плату на певний строк
ГКУ (стаття 283)	Одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у володіння та користування майно для здійснення господарської діяльності
Житловий закон (Велика Британія)	Означає наймання, згідно з яким житловий будинок надається як окреме житло
Цивільний кодекс Німеччини	Зобов'язує орендодавця надати орендареві в користування орендне майно протягом періоду оренди

Джерело: авторська розробка на основі [2].

Як видно з табл. 2, відмінності в обліку європейської й американської систем існують. На нашу думку, варто виділити такі переваги за 16 стандартом: відображення в орендаря всієї оренди на балансі, оскільки це значно спрощує та полегшує сприйняття такого виду взаємовідносин, можливість не використовувати стандарт для малоцінних активів, а відразу списувати результат на витрати, що полегшує процедуру ведення обліку, особливо у великих корпораціях.

Однак не менше переваг має і 842-й принцип: розкриття інформації про оренду між пов'язаними сторонами у примітках, що дає змогу бути обізнаним стосовно партнерів суб'єкта господарювання, можливість використовувати безризикову ставку дисконтування, що дозволяє оптимізувати та контролювати суму орендних платежів відповідно до вимог бізнес-середовища. Дані переваги вказують, що процес конвергенції ще не закінчився.

Виходячи з аналізу стандартів можна чітко охарактеризувати проблематику. Зупинимось на проблемних питаннях, які не зміг вирішити МСФЗ 16.

Проблематику можна поділити умовно на кілька частин. Відобразимо її схематично на *рис. 1*. Варто відмітити, що проблемних питань значно більше, однак, на нашу думку, ці є першочерговими для вирішення.

Розглянемо питання строку оренди. Відповідно до п. Б34–Б41 суб'єкт господарювання визначає строк оренди як невідомий період оренди разом з обома такими періодами:

- а) які охоплюється можливістю продовження оренди у випадку, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість;

- б) які охоплюється можливістю припинити дію оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість [7].

На дату початку оренди компанія має оцінити, наскільки вона є обґрунтовано впевненою в тому, що продовжить оренду або достроково не припинить дію оренди. Для прийняття рішення компанії варто врахувати такі чинники:

- а) умови угоди щодо таких періодів можливого продовження або припинення оренди порівняно з ринковими ставками;
- б) значні поліпшення орендованого активу, здійснені (або здійснення яких очікується) протягом строку дії угоди;
- в) компанія може понести суттєві витрати, пов'язані з припиненням оренди (наприклад, витрати на перемовини);
- г) важливість орендованого активу для діяльності орендаря, беручи до уваги, зокрема, те, чи є орендований актив спеціалізованим активом;
- г) умови, пов'язані з реалізацією можливості продовження або припинення оренди, а також імовірність того, що ці умови існують чи будуть надалі [6].

Як показує практичний досвід, чим менший нескасовний період оренди, тим існує більша вірогідність, що орендар продовжить строк оренди. Адже, передусім, витрати на пошук аналогу чи схожих умов значно вищі, ніж продовження використання оренди вже існуючого базового активу [6]. До того ж, вибір щодо продовження або скасування оренди залежить від економічних вигод, які бачить орендар. І одне з важливих питань полягає в тому, що інколи важко ви-

Порівняльна характеристика МСФЗ 16 і ЗПБО 842

Ключові аспекти	МСФЗ 16 (IFRS 16)	ЗПБО 842 (ASC 842)
Модель обліку в орендаря	<ul style="list-style-type: none"> – Єдина модель обліку оренди; – відсутній поділ оренди на фінансову й операційну; – договори оренди відображаються у звіті про фінансовий стан як актив у формі права користування та зобов'язання з оренди; – договори враховуються як покупка активу за рахунок залучення фінансування 	<ul style="list-style-type: none"> – Подвійна модель обліку оренди (оренда поділяється на оперативну та фінансову); – критерії, за якими визначають вид оренди, передбачені в МСБО 17; – усі договори оренди відображаються в бухгалтерському балансі та враховуються як покупка активу за рахунок залучення фінансування; – для договорів операційної оренди вимагається рівномірне визнання спільних орендних витрат
Модель обліку в орендодавця	Відсутнє обмеження на визначення прибутку від продажу на дату початку оренди (фінансової оренди)	Прибуток від продаж не визнається на початок періоду оренди (фінансової), лише у випадку, якщо залучається третя сторона, відмінна від орендаря
Договір оренди між пов'язаними сторонами	Не містить спеціальних вимог	<ul style="list-style-type: none"> – Договори оренди між пов'язаними сторонами розглядають, виходячи з умов, які прописані в договорі, навіть якщо вони не відображають економічної сутності таких відносин; – розкривається інформація про операції оренди у примітках до фінансової звітності
Обмеження щодо застосування стандарту	Орендар може застосовувати спрощення і не керуватися МСФЗ 16 щодо: <ul style="list-style-type: none"> – короткострокової оренди; – якщо базовий актив є малоцінним (тобто має низьку вартість – до 5000 доларів США) 	Немає обмеження щодо невикористання стандарту для об'єктів з низькою вартістю
Ставка дисконтування	Не використовується	Непублічні комерційні підприємства можуть вибрати в обліковій політиці безризикову ставку дисконтування
Дата, з якої стандарт набирає законну силу	<ul style="list-style-type: none"> – Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2019 р. або пізніше; – дострокове застосування дозволене для суб'єктів господарювання, які на час першого застосування цього стандарту застосовують МСФЗ 15 	<ul style="list-style-type: none"> – Фінансові річні періоди, які починаються після 15 грудня 2018 р.; – дострокове використання дозволяється навіть до початку використання стандарту 606 «Виручка за договорами з покупцями»

Джерело: авторська розробка на основі [5; 7; 11; 14; 15].

значити, що для кого буде економічно вигідним. Тобто стандарт не прописує якихось конкретних критеріїв для визначення впевненості в строках оренди. Великою мірою це залежить від орендаря, його стратегій, вдалого місцерозташування орендованого об'єкта. Внаслідок цього важко визначити строк оренди та відобразити цю інформацію в обліку та звітності.

Наведемо приклад, який пропонує А. Шикарева, менеджер практики з аудиту PwC: компанія орендує будівлю на 10 років з можливістю продовження на 5 років. На дату початку діяльності суб'єкт госпо-

дарювання доходить висновку, що він недостатньо впевнений у тому, що буде використовувати варіант продовження. Він визначає термін оренди 10 років. Розглянемо варіанти можливого подальшого розвитку подій [6].

Сценарій 1: після використання будівлі протягом семи років компанія ухвалює рішення здати будівлю в суборенду іншій стороні та укладає договір суборенди на строк до восьми років. Чи переоцінює суб'єкт господарювання термін оренди? Укладення договору суборенди є суттєвою подією, яка перебуває під контр-

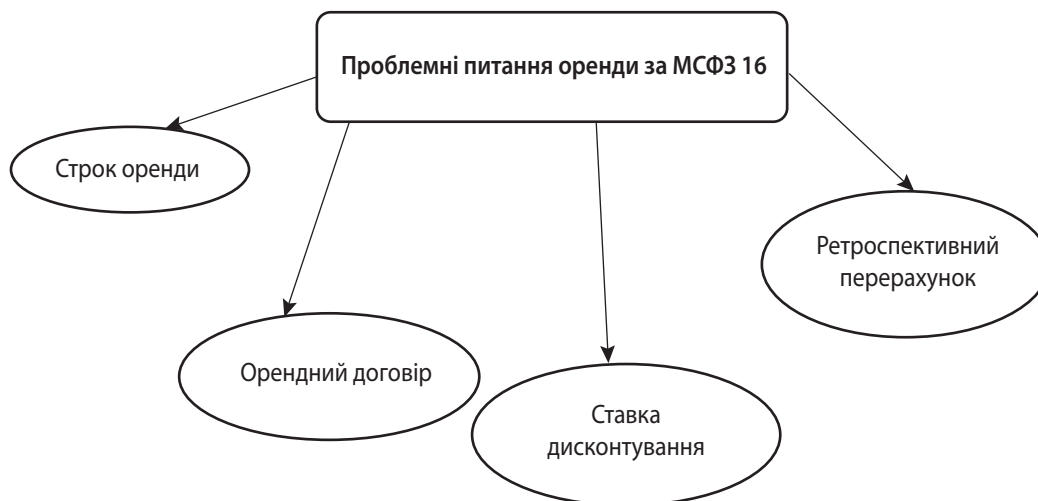


Рис. 1. Основні проблемні аспекти обліку оренди відповідно до МСФЗ 16 «Оренда»

Джерело: авторська розробка.

одем орендаря, і вона впливає на оцінку суб'єктом господарювання того, чи є він обґрунтовано впевненим, що може скористатися можливістю продовження. Орендар повинен переоцінити термін оренди головного договору оренди у випадку важливої події та визначити новий термін оренди 15 років [6].

Сценарій 2: після використання будівлі протягом семи років компанія готує п'ятирічний бізнес-план, який підписується правлінням. П'ятирічний бізнес-план передбачає, що компанія продовжуватиме орендувати будівлю після закінчення початкового терміну. Чи переоцінює суб'єкт господарювання термін оренди? Підписання бізнес-плану правлінням контролюється орендарем. Визначення того, чи сталася суттєва подія або зміна обставин, вимагатиме судження. Наприклад, розглянемо такі ситуації:

Сценарій 2А. На початку оренди будівля була єдиною фабрикою для нового окремого сегмента бізнесу. Спочатку період продовження не включався до строку оренди, оскільки суб'єкт господарювання міг обґрунтовано вибрати не продовжувати оренду, припинити діяльність нового сегмента або перенести на інший завод (наприклад, більший завод або в інший географічний регіон). Перед підписанням бізнес-плану суб'єкт господарювання оцінив його варіанти та вирішив продовжити оренду поточного заводу, коли закінчиться початковий термін. Хоча суб'єкт господарювання фактично ще не продовжив оренду, зараз він укладе інші комерційні домовленості (наприклад, продовження контрактів на постачання) на основі продовження використання фабрики. Це господарське рішення вказує на значну зміну обставин, і в цьому випадку суб'єкт господарювання переоцінює термін оренди [6].

Сценарій 2Б: будівля є головним офісом. З часом витрати на визначення нового офісу, переговори та переїзд збільшать імовірність того, що суб'єкт гос-

подарювання продовжить оренду. Ближче до кінця початкового строку оренди ймовірність продовжувати зростати, поки не стане достатньо певною. Суб'єкт господарювання розраховує продовжити термін оренди, але ця конкретна будівля не є важливою для бізнес-плану, і під час підготовки бізнес-плану, а отже, і затвердження його правлінням перебування в тому самому місці було прийнято як припущення, але конкретно його не обговорювали та не розголошували. Зазначені вище факти свідчать про те, що не відбулося значної події чи зміни обставин, і в цьому випадку суб'єкт господарювання не переоцінює термін оренди. Однак якщо рішення залишитися в одному й тому самому місці було детально обговорено та розкрито правлінням як головне припущення бізнес-плану, це свідчить про значну подію, що привела до переоцінки строку оренди [6].

Даний приклад наочно демонструє актуальну проблематику. Цілковито погоджуємося з автором А. Шикаревою, що кращий варіант вирішення такого питання – прописати внутрішню облікову політику, де вказати критерії для визначення строку оренди. Вважаємо за доцільне прописати також у такому внутрішньому розпорядчому документі суттєві економічні вигоди, які б чітко вказували, що строк оренди буде продовжений з великою впевненістю, за умови, що орендодавець є зацікавленою стороною в продовженні договору також [11].

Праксеологія вказує на те, що проблематика строку тісно витікає з проблематики в договорі. Однак тут значно ширше питання. Розпочнемо з того, що, як вірно зазначив Іван Чалий, головний редактор журналу «Практика МСФЗ», відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» одним із принципів є переважування сутності над формою. Тому важливо,

аби при укладанні договору оренди існувала економічна суть оренди, тобто щоб договір містив ознаки оренди, які вимагає МСФЗ 16. Наприклад, якщо договір називається «оренда», але там відсутні ознаки такого типу взаємовідносин, то в даному випадку договір буде не про оренду, а, скоріш за все, про надання послуг. І стандарт у такому випадку на таку діяльність не поширюється. І навпаки, якщо договір має ознаки оренди, але назва інша, тоді це буде визнаватися орендою. Тобто тут є важливим фактором професійне судження управлінського персоналу, особливо головного бухгалтера [13].

Ще важливий момент щодо договорів: якщо право достроково розірвати договір оренди в будь-який момент є і в орендаря, і в орендодавця, при цьому за це максимум доведеться сплатити несуттєвий штраф (або понести інші несуттєві витрати), то такий договір не визнають орендою для цілей МСФЗ [6].

При цьому проблемним тут постає питання розміру суттєвості, який не прописаний у МСФЗ 16. Тому варто закріпити в самому стандарті розмір суттєвості, яка б указувала на розмір значних витрат. Доцільно, на наш погляд, встановити відсоток співвідношення щодо елементів фінансової звітності.

Наступне питання, яке потребує аналізу, є розмір ставки дисконтування, яку використовують для орендних платежів. Відповідно до пункту 26 МСФЗ 16 на дату початку оренди орендар оцінює орендні зобов'язання за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату. Орендні платежі слід дисконтувати, застосовуючи припустиму ставку відсотка в оренді, якщо таку ставку можна легко визначити. Якщо ж таку ставку не можна легко визначити, то орендар застосовує ставку додаткових запозичень орендаря [7].

Проте, як визнала Рада з МСФЗ, орендарю може бути складно визначити припустиму ставку відсотка, яку орендодавець встановив для цього договору (п. ВС 161 «Підстав для висновків») [10]. Тобто, ставка для дисконтування, знову ж таки, залежить від конкретних економічних умов і професійного судження бухгалтера. Тому пропонуємо закріплювати в обліковій політиці ставки дисконтування, з обґрунтуванням вибору, а в стандарті – прописати більш детально, які критерії застосовувати при обранні такої ставки.

Ще важливою проблемою, яку не часто обговорюють у практичному середовищі, є перерахунок (ретроспективне застосування МСФЗ 16). Справа в тому, що до набрання чинності операційна оренда в орендаря обліковувалася на позабалансі, у той час, як новий стандарт вимагає обліковувати таку оренду на балансі. Відповідно до МСБО 8 ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди [4]. І постає питання: яким чином у звітності за попередні звітні періоди відображати операційну оренду на балансі? Один зі

способів – коригування звітності через виправлення активу та зобов'язання. Але, по суті, помилки тут немає, а є лише різне відображення господарських процесів. Однак даний процес не є простим і потребує значних професійних навичок.

ВИСНОВКИ

Проаналізувавши проблемні питання щодо обліку оренди тп відображення її результатів у фінансовій звітності, автори дійшли висновку, що МСФЗ 16 висуває нові вимоги порівняно з МСБО 17. Оновлений стандарт прибрав для орендаря поділ оренди на фінансову й операційну. Важливий аспект, на якому хотілося б акцентувати увагу: за теперішніми правилами, вся оренда відображається у звіті про фінансовий стан, що, на наш погляд, полегшує інвесторам і всім зацікавленим користувачам проведення аналізу суб'єкта господарювання.

У статті, для більш глибокого дослідження, відображено основні відмінності обліку оренди за МСФЗ 16 і американськими стандартом ЗПБО 842. У процесі такого дослідження були виділені й обґрунтовані переваги європейського й американського стандартів. Зокрема, автори дійшли висновку, що процес конвергенції ще не зміг уніфікувати та прибрати відмінності у стандартах різних країн.

У процесі дослідження був проведений аналіз проблемних питань МСФЗ 16 «Оренда». Дослідження дало підстави визначити, що хоча новий стандарт і полегшив відображення оренди для господарюючих суб'єктів, водночас вимоги викликали ряд невизначених питань. Зокрема, основною проблемою залишається складність визначення строку таких взаємовідносин, наявність у договорі ознак оренди, ставка дисконтування, яку необхідно застосовувати при розрахунку орендних платежів, а також ретроспективне відображення оренди. Дані проблемні питання запропоновано вирішити таким чином:

- 1) прописати в обліковій політиці критерії для визначення строку оренди та суттєві економічні вигоди, які б чітко вказували, що строк оренди буде продовжений;
- 2) закріпити в самому стандарті розмір суттєвості, яка б визначала розмір значних витрат (встановити відсоток співвідношення щодо елементів фінансової звітності);
- 3) закріпити в обліковій політиці ставки дисконтування, а в стандарті – прописати більш детально, які критерії застосовувати при обранні такої ставки;
- 4) при ретроспективному перерахунку – коригувати дані звіту про фінансовий стан через коригування суми активів і зобов'язань;

Проведене дослідження дає підставу стверджувати, що проблематика є більш широкою, однак у даній статті наведено, на погляд авторів, найбільш значущі питання, які варто вирішити практикам і науковцям. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Дзюба О. М. Особливості впровадження МСФЗ 16 «Оренда». *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 4. С. 549–552. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/21_2019/84.pdf
2. Ільїн В. Ю., Рогозний С. А. Термінологічний аналіз правового забезпечення орендних операцій. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 4. С. 106–118. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2020.04.106>
3. Карпачова О., Рогозний С. МСФЗ 16 «ОРЕНДА» (ч. 4 – підсумок) – головні зміни МСФЗ 16 і оцінка їх впливу на фінансову звітність учасників оренди. URL: <https://zakon.help/article/msfz-16-orenda-ch-4---pidsumok---golovni-zmini-msfz-16-i>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%208_ukr.pdf
5. Оренда за МСФЗ: облік в орендаря. Бухгалтер 911. Жовтень, 2019. № 42 // Factor. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/october/issue-42/article-104980.html>
6. Оренда за МСФЗ 16: як визначити строк оренди та яку інформацію при цьому враховувати? // Вісник. Офіційно про податки. 17.10.2021. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100027595-orenda-za-msfz-16-yak-viznachiti-strok-orendi-ta-yaku-informatsiyu-pri-tsomu-vrakhovuvati>
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського облік 16. Оренда. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16%20ukr%202021.pdf>
8. Очеретько Л. М., Таран М. М. Податковий облік поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 3. С. 168–174. URL: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/486/1/Ocheretko_Improving_tax_records_leased.pdf
9. Семенова С. М. Актуальні питання обліку оренди за міжнародними стандартами // «Актуальні питання бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту на підприємствах транспорту і суміжних галузях»: науково-метод. конф. ДУІТ (м. Київ, 27–29 березня 2019 р.). Київ, 2019. С. 305–307. URL: https://www.academia.edu/39337948/Актуальні_питання_обліку_оренди_за_міжнародними_стандартами
10. Ставка дисконтування при оренді. Податки & бухоблік. Травень 2020. № 43 // Factor. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/may/issue-43/article-108713.html>
11. Шикарева А. Практичні аспекти визначення строку оренди за МСФЗ 16. *Практика МСФЗ*. 2021. № 1. С. 20–25. URL: <https://www.pwc.com/ua/en/publications/2021/ifrs-rent-aspects.pdf>
12. Що таке договір оренди за МСФЗ 16. Податки & бухоблік. Травень 2020. № 43 // Factor. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/may/issue-43/article-108710.html>
13. 7eminar.com – бухгалтерський канал № 1. МСФЗ 16 «Оренда» // Безкоштовний вебінар, 2018. YouTube. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=VJCcID5v5Ws>
14. МСФО (IFRS) 16 «Аренда» Более прозрачный бухгалтерский баланс. М. : KPMG, 2016. 81 с. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/ru-ru-first-impressions-ifrs16-2016-rus.pdf>
15. Leases (Topic 842): Accounting Standard codification. URL: <https://asc.fasb.org/imageRoot/47/77977547.pdf>

REFERENCES

- Dziuba, O. M. "Osoblyvosti vprovadzhennia MSFZ 16 «Orenda»" [Features of Implementation of IFRS 16 "Leases"]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*. 2019. http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/21_2019/84.pdf
- Ilin, V. Yu., and Rohoznyi, S. A. "Terminolohichniy analiz pravovoho zabezpechennia orendnykh operatsii" [Terminological Analysis of the Legal Support of Lease Operations]. *Naukovi pratsi NDFI*, no. 4 (2020): 106-118. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2020.04.106>
- Karpachova, O., and Rohoznyi, S. "MSFZ 16 «ORENDA» (ch. 4 – pidsumok) - holovni zminy MSFZ 16 i otsinka yikh vplyvu na finansovu zvitnist uchastnykiv orendy" [IFRS 16 "RENT" (Part 4 - Summary) - The Main Changes in IFRS 16 and Assessment of Their Impact on the Financial Statements of Leaseholders]. <https://zakon.help/article/msfz-16-orenda-ch-4---pidsumok---golovni-zmini-msfz-16-i>
- "Leases (Topic 842): Accounting Standard codification." <https://asc.fasb.org/imageRoot/47/77977547.pdf>
- "Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho oblik 16. Orenda" [International Accounting Standard 16. Lease]. <https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16%20ukr%202021.pdf>
- "Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 8. Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky" [International Accounting Standard 8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors]. https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%208_ukr.pdf
- "MSFO (IFRS) 16 «Arenda» Boleye prozrachnyy bukhgalter-skiy balans" [IFRS 16 Leases More Transparent Balance Sheet]. Moscow : KPMG, 2016. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/ru-ru-first-impressions-ifrs16-2016-rus.pdf>
- "Orenda za MSFZ 16: yak vyznachyty strok orendy ta yaku informatsiiu pry tsyomu vrakhovuvaty?" [Leases in Accordance with IFRS 16: How to Determine the Lease Term and What Information to Consider?]. *Visnyk. Ofitsiino pro podatky*. October 17, 2021. <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100027595-orenda-za-msfz-16-yak-viznachiti-strok-orendi-ta-yaku-informatsiyu-pri-tsomu-vrakhovuvati>
- "Orenda za MSFZ: oblik v orendaria. Bukhhalter 911. Zhovten, 2019. No. 42" [IFRS Leases: Accounting with the Lessee. Accountant 911. October, 2019. No. 42]. Factor. <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/october/issue-42/article-104980.html>
- Ocheretko, L. M., and Taran, M. M. "Podatkovyi oblik polipshennia orendovanykh osnovnykh zasobiv koштamy orendaria" [Tax Accounting Improvements Leased Assets Means the Tenant]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 3 (2014): 168-174. http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/486/1/Ocheretko_Improving_tax_records_leased.pdf

"Shcho take dohovir orendy za MSFZ 16. Podatky & buk-hoblik. Traven 2020. No. 43" [What Is a Lease under IFRS 16. Taxes & Accounting. May 2020. No. 43]. Factor. <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/may/issue-43/article-108710.html>

"Stavka dyskонтuvannya pry orendi. Podatky & buk-hoblik. Traven 2020. No. 43" [Rental Discount Rate. Taxes & Accounting. May 2020. No. 43]. Factor. <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/may/issue-43/article-108713.html>

Semenova, S. M. "Aktualni pytannia obliku orendy za mizhnarodnymy standartamy" [Current Issues of Rent Accounting According to International Standards]. *Aktualni pytannia bukhhalterskoho obliku, opodat-*

kuvannia ta audytu na pidprijemstvakh transportu i sumizhnykh haluzei. 2019. https://www.academia.edu/39337948/Актуальні_питання_обліку_оренди_за_міжнародними_стандартами

Shykarieva, A. "Praktychni aspekty vyznachennia stroku orendy za MSFZ 16" [Practical Aspects of Determining the Lease Term in Accordance with IFRS 16]. *Praktyka MSFZ*. 2021. <https://www.pwc.com/ua/en/publications/2021/ifrs-rent-aspects.pdf>

"7eminar.com - bukhhalterskyi kanal no. 1. MSFZ 16 «Orenda»" [7eminar.com - Accounting Channel no. 1. IFRS 16 "Leases"]. *Bezkoshtovnyi vebinar*, 2018. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=VJCcID5v5Ws>

УДК 657.1

JEL: M41; M49

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-12-217-224>

ЕТИКА ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ ЯК ФАКТОР ВПЛИВУ НА ЕКОНОМІЧНЕ СЕРЕДОВИЩЕ

©2021 КОРОЛЬ С. Я., ГНАСЬКО О. І.

УДК 657.1

JEL: M41; M49

Король С. Я., Гнасько О. І. Етика професійних бухгалтерів як фактор впливу на економічне середовище

У статті зроблено акцент на етиці професійних бухгалтерів, що визначає підходи до формування та розкриття інформації про діяльність суб'єктів господарювання, з точки зору впливу на українське економічне середовище. Метою дослідження обрано аналіз можливості підвищення конкурентоспроможності української економіки через дотримання принципів етики професійних бухгалтерів. Задля досягнення зазначеної мети було вирішено такі завдання: проаналізувати зміст базового поняття та зв'язок між етикою професійних бухгалтерів і станом економічного середовища; дослідити випадки неетичної поведінки та практику порушення принципів етики професійних бухгалтерів; визначити заходи та засоби впливу на формування етики професійних бухгалтерів в Україні задля попередження випадків використання шахрайських схем і недобросовісної поведінки бухгалтерів. Запропоновано при визначенні поняття «етика професійного бухгалтера» зважати на його відповідальність перед суспільством за надану інформацію. Встановлено, що для України, яка обрала європейський вектор розвитку, доцільно спиратися на європейські цінності та принципи, які визначені Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів. Проведено аналіз основоположних нормативних документів, що впливають на формування етики професійних бухгалтерів. Систематизовано шахрайські схеми, пов'язані з нехтуванням принципами етики, та надано рекомендації щодо запобіжних дій. Визначено види засобів і заходи, що сприяють формуванню етики у професійних бухгалтерів, підвищенню їх відповідальності з метою оздоровлення української економіки.

Ключові слова: етика бухгалтерів, принципи етики професійних бухгалтерів, інтереси суспільства, відповідальність, неетична поведінка, креативний облік.

Рис.: 2. Табл.: 2. Бібл.: 21.

Король Світлана Яківна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: s.korol@knu.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0958-8720>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/1463492/svitlana-korol/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorid=55536730200>

Гнасько Олена Ігорівна – студентка кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: elena.gnasko@gmail.com

UDC 657.1

JEL: M41; M49

Korol S. Ya., Gnasko O. I. Ethics of Professional Accountants as a Factor of Influence on the Economic Environment

The article focuses on the ethics of professional accountants, which determines the approaches to the formation and disclosure of information about the activities of business entities, in terms of influencing the Ukrainian economic environment. The purpose of the study is to analyze the possibility of increasing the competitiveness of the Ukrainian economy through compliance with the principles of ethics of professional accountants. In order to achieve this goal, the following tasks are solved: analyzing the content of the basic concept and the relationship between the ethics of professional accountants and the state of the economic environment; researching the cases of unethical behavior and practice of violation of the principles of ethics of professional accountants; defining the measures and means of influencing the formation of ethics of professional accountants in Ukraine in order to prevent cases of using fraudulent schemes and unfair behavior of accountants. It is proposed in defining the concept of «ethics of a professional accountant» to take into account his responsibility to society for the information provided. It is determined that for Ukraine, which has chosen the European vector of development, it is advisable to rely on European values and principles, which are defined by the International Code of Ethics of Professional Accountants. The analysis of fundamental normative documents influencing the formation of ethics of professional accountants is carried out. Fraudulent schemes related to disregard for the principles of ethics are systematized and