

Переходимо на МСФЗ

Застосування методу дисконтування у обліку за МСФЗ 16



Сергій РОГОЗНИЙ
Консультант з МСФЗ,
Директор МІК «СТАРТ»
Член Ради ФПБАУ

ЗМІСТ

1. Загальні характеристики МСФЗ 16

2. Вибір ставки дисконтування

3. Вибір строку оренди

•4. Вибір орендних ставок

•5. Методи первісного розрахунку

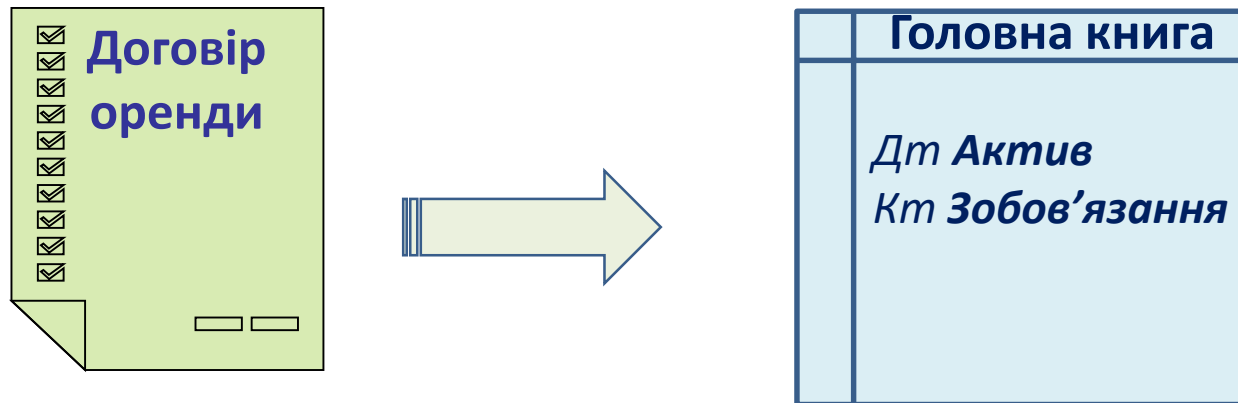
•6. Подальша оцінка зобов'язань

•7. Модифікація оренди

1. Загальні характеристики МСФЗ 16

Мета МСФЗ 16: забезпечити надання орендарями та орендодавцями доречної інформації, на основі якої користувачі фінзвітності можуть оцінити вплив оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання.

Новий принцип для орендаря:



є договір – є актив і зобов'язання

Суть оренди

Оренда – це договір або частина договору, згідно якого передається **право користування активом** протягом певного **періоду часу** в обмін на **відшкодування** (додаток А МСФЗ 16).

СГ застосовує МСФЗ 16 по відношенню до всіх договорів оренди та суборенди, крім:

- розвідування або використання КК;
- оренди біологічних активів;
- послуг за угодами про концесію;
- ліцензійних договорів щодо ІВ;
- використання інших НМА

(пп.3 та 4 МСФЗ 16).

Також є звільнення для малоцінки та к/с оренди



Ключові умови оренди

1)

- актив має бути **ідентифікованим**;

2)

- іншій особі передається **право отримувати** майже всі економічні **вигоди** від використання активу;

3)

- особа отримує право визначати **спосіб використання** активу виходячи з його властивостей;

4)

- користування активом є **платним**;

5)

- актив передається на чітко визначений **строк**

Принципи первісної оцінки



На дату початку оренди орендар оцінює орендне зобов'язання за ***теперішньою вартістю не сплачених орендних платежів.***

Сума визнається шляхом ***дисконтування*** майбутніх платежів з використанням %-ї ставки, закладеної в договорі оренди, якщо відсутня – то беруть ставку залучення додаткових позикових коштів.

2. Вибір ставки дисконтування

- Для розрахунку орендного зобов'язання поточні орендні платежі слід дисконтувати, застосовуючи припустиму ставку відсотка в оренді, якщо таку ставку можна легко визначити. Якщо не можна легко визначити, то орендар застосовує ставку додаткових запозичень (п.26).
- Орієнтиром для визначення ринкових ставок в Україні є статистична інформація НБУ про кредитні ставки по д/с запозиченнях
- <https://bank.gov.ua/statistic/sector-financial/data-sector-financial#2fs> (розділ **Статистика фінансових ринків**)



Вартість кредитів за даними статистичної звітності банків України (без урахування овердрафту)

Статистика від НБУ

Дані

bank.gov.ua/statistic/sector-financial/data-sector-financial#2fs


Додатки Місячний звіт про... Як проводяться те... Roundcube Webма... Музика

Національний банк України

en

Статистика фінансових ринків

Дата	Показники
	Процентні ставки
	Облікова ставка Національного банку України
	<i>Щоденні дані:</i>
	Процентні ставки за активними і пасивними операціями Національного банку України
	Результати проведення операцій Національного банку України з регулювання ліквідності банків
	Результати проведення процентних тендерів з розміщення депозитних сертифікатів Національного банку України
	Процентні ставки за міжбанківськими кредитами в національній валюті
	Процентні ставки за міжбанківськими кредитами в іноземній валюті
	Вартість кредитів за даними статистичної звітності банків України (без урахування овердрафту)
	Вартість строкових депозитів за даними статистичної звітності банків України



НАЦІОНАЛЬНИЙ
БАНК
УКРАЇНИ

Procentlastb_KR (4).xls ^ 3.3-Loans.xls ^ Metadata_MS.pdf ^ Показати все X

Вибір ставка на 31.12.2017

Процентlastb_KR - 09-09-19 [Режи...]

Файл Главная Вставка Разметка страницы Формулы Данные Рецензирование Вид Помощник... Вход Общий доступ

P253 15,8351139201358

	A	H	I	J	K	L	M	N	O	P	C
1	Вартість кредитів за (фгу)							Місяць	Квартал	Рік	
2	(середньозважена за д вартість кредитів (у процентах річних)", %)							18.2	18.6	19.3	
3	з них:										
4	фізичні особи							суб'єкти господарств			
5	Дата	національна валюта			іноземна валюта			національна валюта			
6		усього	коротко-строкові	довго-строкові	усього	коротко-строкові	довго-строкові	усього	коротко-строкові	довго-строкові	усь
236	05.12	25,4	27,4	24,5	0,0	0,0	0,0	15,2	14,8	19,1	5,
237	06.12	28,6	28,9	28,5	0,0	0,0	0,0	15,4	15,1	19,0	5,
238	07.12	27,5	27,4	27,6	0,0	0,0	0,0	14,9	14,7	18,4	5,
239	08.12	28,4	28,6	28,4	0,0	0,0	0,0	13,3	15,2	7,8	6,
240	11.12	27,4	27,9	27,2	0,0	0,0	0,0	15,1	14,7	19,9	5,
241	12.12	24,7	27,5	23,7	0,0	0,0	0,0	15,4	14,9	18,4	7,
242	13.12	28,2	28,2	28,2	0,0	0,0	0,0	15,4	15,0	18,9	5,
243	14.12	27,6	28,3	27,4	0,0	0,0	0,0	15,3	14,7	19,2	6,
244	15.12	26,7	28,2	26,2	0,0	0,0	0,0	16,0	15,6	19,1	6,
245	18.12	26,4	26,8	26,1	0,0	0,0	0,0	15,3	15,1	19,7	6,
246	19.12	24,2	26,3	23,4	0,0	0,0	0,0	14,9	14,7	18,5	5,
247	20.12	27,5	27,2	27,6	0,0	0,0	0,0	15,3	15,0	19,2	6,
248	21.12	27,1	27,2	27,1	0,0	0,0	0,0	16,4	16,3	17,4	6,
249	22.12	27,1	28,2	26,8	0,0	0,0	0,0	15,6	15,3	18,2	8,
250	26.12	27,1	27,6	26,8	0,0	0,0	0,0	15,4	15,0	19,3	5,
251	27.12	23,5	27,6	22,6	0,0	0,0	0,0	15,4	15,1	18,3	5,
252	28.12	25,7	28,8	25,0	14,5	14,5	0,0	16,1	16,0	17,8	5,
253	29.12	24,1	30,5	22,5	0,0	0,0	0,0	17,1	18,7	15,8	7,

гоаница 2

21:58
09.09.2019

3. Вибір строку оренди

Орендар визначає строк оренди, як невідмовний період оренди разом з обома такими періодами:

- а) періодами, які зазначені в договорі плюс наступне продовження, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; та
- б) періодами до запланованого припинення, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він припинить договір достроково.

При цьому підприємство має брати до уваги всі відповідні факти та обставини, які створюють економічний стимул для орендаря скористатися можливістю продовжити оренду чи не скористатися можливістю припинити дію оренди (п. 18-19 та Б37–Б40 МСФЗ 16).

Підстава – **судження керівництва** підприємства-орендаря.



4. Вибір орендних ставок

На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку орендного зобов'язання, складаються з наступних платежів, які не були сплачені на дату початку оренди:

- а) *фіксовані платежі*, за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають отриманню.
- б) *зміні орендні платежі*;
- в) сум, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за *гарантіями ліквідаційної вартості*;
- г) ціну виконання можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому; та
- г) платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо строк оренди відображає намір орендаря припинити оренду.

Ключові елементи орендної плати

- **Фіксовані платежі** - платежі, здійснювані орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди, за винятком змінних орендних платежів
- **Змінні орендні платежі** - частка платежів, здійснених орендарем орендодавцю за право використовувати базовий актив протягом строку оренди, яка змінюється внаслідок зміни фактів або обставин, що відбуваються після дати початку оренди, окрім плину часу (індекс споживчих цін, LIBOR...).
- Орендні платежі **не включають** платежі, що **не пов'язані з орендою**, окрім випадків, коли орендар вирішує поєднати їх з орендою та обліковувати їх як єдиний орендний компонент.

По суті фіксовані платежі

По суті фіксовані орендні платежі – це платежі, які за формою містять змінність, однак по суті є неминучими. Наприклад:

- а) платежі мають структуру змінних орендних платежів, але зміни по яких не мають реальної економічної сутності (наприклад, є малоймовірна умова автоприпинення, або коли подальша змінність зникає.
- б) є більше ніж одна сукупність платежів, які орендар може здійснити, однак лише одна з них є реалістичною.
- в) є більше ніж одна реалістична сукупність платежів, які орендар може здійснити, орендар вважає орендними платежами ту сукупність платежів, яка передбачає найменшу сукупну величину виплат з урахуванням дисконтування

5. Методи первісного розрахунку

Вихідні дані

Для розрахунку *теперішньої вартості* не сплачених *орендних платежів* нам необхідно:

- ставку дисконтування
- графік платежів
- кількість періодів;
- суму фіксованого (по суті фіксованого) платежу;
- майбутню (цільову) вартість (як правило – 0);
- час розрахунків – аванс чи по закінченню.

Завдання 1

01.01.2018 року ТОВ «Агросвіт» утримувало в оренді приміщення площею 215 кв.м. терміном до 31.10.2023 років. Щомісячний платіж складає 250 тис.грн. і сплачується в кінці відповідного місяця.

Ставка запозичень для орендаря складає 1,5% в місяць.

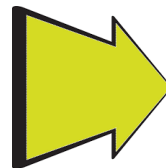
- ✓ Визначити приведену суму орендних зобов'язань за договором на дату першого застосування оренди*



Базові дані

Для розрахунку первісної вартості орендного зобов'язання необхідно визначитись з наступними даними для цілей розрахунку :

- Порядок розрахунків - щомісячно, по закінченню
- Фіксований платіж - 250 тис.грн.
- Строк оренди - 5 років 10 міс = 70 міс.
- Ставка дисконтування - 1,5 %



Рішення за методом 1

СУММ $=\$C\$8/(1+\$C\$7)^(A14)$

Розрахунок первісної вартості ОрЗ					
2	Дата початку	01.01.2018			
3	Дата кінця	25.10.2023			
4	Вхідні данні				
5	Періодів	70			
7	Місячна ставка	1,50%			
8	Платіж	250 000	10 788 718	6 711 282	
10	№ з/п	Дата	Орендний платіж за період за договором, грн./міс	Продисконтована сума	Дисконт
11	1	31.01.2018	250 000	246 305	3 695
12	2	28.02.2018	250 000	242 665	7 335
13	3	31.03.2018	250 000	239 079	10 921
14	4	30.04.2018	250 000	$=\$C\$8/(1+\$C\$7)^(A14)$	14 454
15	5	31.05.2018	250 000	232 065	17 935
16	6	30.06.2018	250 000	228 636	21 364
17	7	31.07.2018	250 000	225 257	24 743
18	8	31.08.2018	250 000	221 928	28 072
19	9	30.09.2018	250 000	218 648	31 352
77	67	31.07.2023	250 000	92 197	157 803
78	68	31.08.2023	250 000	90 834	159 166
79	69	30.09.2023	250 000	89 492	160 508
80	70	31.10.2023	250 000	88 169	161 831

Рішення за методом 2

E4 \times \checkmark f_x **=ЧПС(C7;C11:C80)**

Розрахунок первісної вартості Op3					
2	Дата початку	01.01.2018			
3	Дата кінця	25.10.2023			
4		Вхідні данні		10 788 718 €	
5	Періодів	70			
7	Місячна ставка	1,50%			
8	Платіж	250 000	10 788 718	6 711 282	
10	№ з/п	Дата	Орендний платіж за період за договором, грн./міс	Продисконтована сума	Дисконт
11	1	31.01.2018	250 000	246 305	3 695
12	2	28.02.2018	250 000	242 665	7 335
13	3	31.03.2018	250 000	239 079	10 921
14	4	30.04.2018	250 000	235 546	14 454
15	5	31.05.2018	250 000	232 065	17 935
16	6	30.06.2018	250 000	228 636	21 364
17	7	31.07.2018	250 000	225 257	24 743
77	67	31.07.2023	250 000	92 197	157 803
78	68	31.08.2023	250 000	90 834	159 166
79	69	30.09.2023	250 000	89 492	160 508
80	70	31.10.2023	250 000	88 169	161 831
81					

Рішення за методом 3

Розрахунок первісної вартості Op3					
2		Дата початку	01.01.2018		
3		Дата кінця	25.10.2023		
4		Вхідні данні			10 788 718 ₴
5	Періодів		70		
7	Місячна ставка		1,50%		
8	Платіж		250 000	10 788 718	6 711 282
№ з/п	Дата	Орендний платіж за період за договором, грн./міс	Продисконтована сума	Дисконт	
11	1	31.01.2018	250 000	246 305	3 695
12	2	28.02.2018	250 000	242 665	7 335
13	3	31.03.2018	250 000	239 079	10 921
14	4	30.04.2018	250 000	235 546	14 454
15	5	31.05.2018	250 000	232 065	17 935
16	6	30.06.2018	250 000	228 636	21 364
17	7	31.07.2018	250 000	225 257	24 743
18	8	31.08.2018	250 000	221 928	28 072
78	68	31.08.2023	250 000	90 834	159 166
79	69	30.09.2023	250 000	89 492	160 508
80	70	31.10.2023	250 000	88 169	161 831

6. Подальша оцінка зобов'язань

Після початку оренди орендар оцінює **орендне зобов'язання**:

- а) **збільшуючи** балансову вартість на **відсоткові витрати** за фінансовим орендним зобов'язанням;
- б) **зменшуючи** балансову вартість на **суми здійснених орендних платежів**; та
- в) **переоцінюючи** балансову вартість з метою відобразити будь-які **переоцінки або модифікації оренди** (п.п.39–46), або з метою перегляду фіксованих платежів (п.Б42).

Після дати початку оренди орендар визнає у прибутку / збитку такі **обидві складові**:

- а) **відсоток** за орендним зобов'язанням; та
- б) **змінні орендні платежі**, не включені в оцінку орендного зобов'язання періоду.

Завдання 2

ТОВ «Агросвіт» на 01.01.2018 вперше застосувала МСФЗ 16 «Оренда». У тому числі визнала орендні активи та зобов'язання за договором 1.

- ✓ Розрахувати структуру орендних платежів та орендні зобов'язання за період та на дату 31.12.2018 року, які підлягають відображенню в звітності ТОВ.*

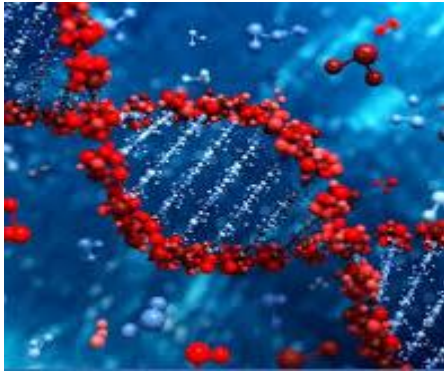


Розрахунок до Завдання 2

2. Орендні розрахунки (базові)							
№ з/п	Дата	Сума зобов'язань на початок періода	Орендний платіж за договором, грн./міс	Фінансові витрати $= (R11) * \text{€} \text{€} \text{€}$	Погашення зобов'язань	Зобов'язання на кінець періода	
1	31.01.2018	10 788 718	250 000	161 831	88 169	10 700 549	
2	28.02.2018	10 700 549	250 000	160 508	89 492	10 611 057	
3	31.03.2018	10 611 057	250 000	159 166	90 834	10 520 223	
4	30.04.2018	10 520 223	250 000	157 803	92 197	10 428 026	
5	31.05.2018	10 428 026	250 000	156 420	93 580	10 334 447	
6	30.06.2018	10 334 447	250 000	155 017	94 983	10 239 463	
7	31.07.2018	10 239 463	250 000	153 592	96 408	10 143 055	
8	31.08.2018	10 143 055	250 000	152 146	97 854	10 045 201	
9	30.09.2018	10 045 201	250 000	150 678	99 322	9 945 879	
10	31.10.2018	9 945 879	250 000	149 188	100 812	9 845 067	

64	30.04.2023	1 649 553	250 000	24 743	225 257	1 424 297
65	31.05.2023	1 424 297	250 000	21 364	228 636	1 195 661
66	30.06.2023	1 195 661	250 000	17 935	232 065	963 596
67	31.07.2023	963 596	250 000	14 454	235 546	728 050
68	31.08.2023	728 050	250 000	10 921	239 079	488 971
69	30.09.2023	488 971	250 000	7 335	242 665	246 305
70	31.10.2023	246 305	250 000	3 695	246 305	0

7) Модифікація оренди



*Облік та визнання у фінансовій звітності орендних операцій, активів і зобов'язань має проводитись з урахуванням додаткових угод та юридичних **фактів, що впливають на права і обов'язки** сторін договору.*

МСФЗ 16 «Оренда» визнає два типи модифікацій для орендаря

- ті, що спричиняють до виникнення по суті нового орендного договору;
- ті, які стосуються зміни взаємних прав і обов'язків в рамках чинного договору.

Водночас, з позицій п. 44 МСФЗ (IFRS) 16 модифікацією оренди, *яка спричиняє у орендаря виникнення обов'язку обліку договору оренди як окремого договору* визнається лише кваліфікована зміна (див.далі).

Різновиди модифікацій договору

Протягом строку дії договору оренди його сторонами (у випадку взаємної згоди) можуть оформлюватися відповідні зміни:

1)

- предмет договору

2)

- строки дії договору

3)

- розмір орендної плати

4)

- порядок розрахунків

5)

- проведення поліпшень

Припинення та призупинення оренди



У період дії договору сторони можуть домовитись про зміну обсягу **оренди** або компенсації за оренду, порівняно з тою, що була частиною початкових умов оренди.

Згідно додатку А МСФЗ 16 такі обставини призводять до модифікації договору.

Модифікація може полягати у прощенні частини передбачених договором платежів на певних умовах, або взагалі в достроковому припиненні оренди.

Завдання 3

Керівництво ТОВ «Агросвіт» в грудні 2018 року порахувало витрати на поліпшення приміщення, які перевищують 500 тис.грн., і звернулось до орендодавця з проханням скасувати платежі за січень-березень 2019, коли буде проводитись капітальний ремонт приміщення за кошти орендаря.

При цьому в обліку орендаря орендні активи та зобов'язання були визнані та обліковувались на стандартних умовах (завдання вище)

✓ Необхідно відобразити модифікацію договору в умовах, коли: а) орендодавець надав звільнення на 3 місяці, на ремонт витрачено 500 тис.грн.;

б) орендодавець не погодився, і договір розривається з 01.04.2019 з виплатою 250 тис.грн. штрафу.

Рішення 3 а) - Призупинення

W22 X ✓ fx **=-ПС(S2;55;S22)/(1+S2)^3**

а Орендні розрахунки (призупинення)							
		Нова місячна ставка	1,30%				
№ З/П	Дата	Сума зобов'язань на початок періода	Орендний платіж за договором, грн./міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Модифікація	Зобов'язання на кінець періода
1	31.01.2018	10 788 718	250 000	161 831	88 169		10 700 549
2	28.02.2018	10 700 549	250 000	160 508	89 492		10 611 057
3	31.03.2018	10 611 057	250 000	159 166	90 834		10 520 223
4	30.04.2018	10 520 223	250 000	157 803	92 197		10 428 026
5	31.05.2018	10 428 026	250 000	156 420	93 580		10 334 447
6	30.06.2018	10 334 447	250 000	155 017	94 983		10 239 463
7	31.07.2018	10 239 463	250 000	153 592	96 408		10 143 055
8	31.08.2018	10 143 055	250 000	152 146	97 854		10 045 201
9	30.09.2018	10 045 201	250 000	150 678	99 322		9 945 879
10	31.10.2018	9 945 879	250 000	149 188	100 812		9 845 067
11	30.11.2018	9 845 067	250 000	147 676	102 324		9 742 743
12	31.12.2018	9 742 743	250 000	146 141	103 859	-230 808	9 408 077
13	31.01.2019	9 408 077		122 305	-122 305		9 530 382
14	28.02.2019	9 530 382		123 895	-123 895		9 654 277
15	31.03.2019	9 654 277		125 506	-125 506		9 779 782
16	30.04.2019	9 779 782	250 000	127 137	122 863		9 656 919
17	31.05.2019	9 656 919	250 000	125 540	124 460		9 532 459

Розрах_3-7а (2) Розрах0 (3) Розрах0 ...

Рішення 3 б) - Припинення

W22 fx =-ПС(S2;3;S22;S22)

1 **б) Орендні розрахунки (розірвання)**

2 Нова місячна ставка 1,30%

3

№ З/П	Дата	Сума зобов'язань на початок періода	Орендний платіж за договором, грн./міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Модифікація	Зобов'язання на кінець періода	
10								
11	1	31.01.2018	10 788 718	250 000	161 831	88 169	10 700 549	
12	2	28.02.2018	10 700 549	250 000	160 508	89 492	10 611 057	
13	3	31.03.2018	10 611 057	250 000	159 166	90 834	10 520 223	
14	4	30.04.2018	10 520 223	250 000	157 803	92 197	10 428 026	
15	5	31.05.2018	10 428 026	250 000	156 420	93 580	10 334 447	
16	6	30.06.2018	10 334 447	250 000	155 017	94 983	10 239 463	
17	7	31.07.2018	10 239 463	250 000	153 592	96 408	10 143 055	
18	8	31.08.2018	10 143 055	250 000	152 146	97 854	10 045 201	
19	9	30.09.2018	10 045 201	250 000	150 678	99 322	9 945 879	
20	10	31.10.2018	9 945 879	250 000	149 188	100 812	9 845 067	
21	11	30.11.2018	9 845 067	250 000	147 676	102 324	9 742 743	
22	12	31.12.2018	9 742 743	250 000	146 141	103 859	-8 667 472	971 413
23	13	31.01.2019	971 413	250 000	12 628	237 372	734 041	
24	14	28.02.2019	734 041	250 000	9 543	240 457	493 583	
25	15	31.03.2019	493 583	500 000	6 417	493 583	-0	
26	16	30.04.2019	-0	-0	-0	0	-0	
27								

Розрах_3-76 (2) Розрах_3-7а (2) Розрах0 (3) ...

Контакти



РОГОЗНИЙ Сергій Анатолійович,
аудитор, консультант з питань МСФЗ,
директор ТОВ МІК «СТАРТ»,
член Ради та Керівник комітету
ФПБАУ з фінансів та бюджету