

Плікус І.Й., Гордєєва А.В., Тєсля Н.О. Практичні питання застосування єдиної моделі обліку оренди. *Причорноморські економічні студії*. 2019, 47, 111-115. DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.47-55>

УДК 332.32: 657.1 : 339.54

Плікус І.Й.,
к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів і підприємництва
Сумський державний університет
Гордєєва А.В.
студентка
Сумський державний університет
Тєсля Н.О.
студентка
Сумський державний університет

Plikus Iryna
Sumy State University
Gordeeva Alina
Sumy State University
Teslya Natalya
Sumy State University

ПРАКТИЧНІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ЄДИНОЇ МОДЕЛІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ

PRACTICAL ISSUES OF APPLICATION OF A SINGLE MODEL OF ACCOUNTING FOR LEASE

У статті проведено аналіз міжнародного стандарту 16 «Оренда», за яким облік орендних операцій відбувається за єдиною моделлю, тобто МСФЗ 16 розглядає усю оренду, як отримання орендаром права на використання орендованого активу на дату початку оренди та отримання фінансування. Розглянуто, що з економічної точки зору всі договори оренди наближаються до договорів фінансового лізингу, тобто всі зобов'язання за договором оренди (лізингу) відображаються у орендаря в складі фінансових зобов'язань, в активах у орендаря відображається актив у формі права користування (виняток становлять договори короткострокової оренди (лізингу), а також

договори, де предметом є малоцінне майно. З'ясовано, що обсяг фінансових зобов'язань залежить від терміну оренди і платежів, при цьому термін оренди починається з дати, коли актив стає доступним для використання орендарем і включає в себе також періоди без орендної плати. Визначено, що, відповідно до IFRS 16, договір в цілому або його окремі компоненти є договором оренди, якщо за цим договором передається право контролювати використання ідентифікованого активу (базового активу) протягом певного періоду в обмін на відшкодування.

Ключові слова: оренда, термін оренди, єдина модель обліку оренди, договір оренди.

В статье проведен анализ международного стандарта 16 «Аренда», в соответствии, с которым учет арендных операций происходит по единой модели, то есть МСФО 16 рассматривает всю аренду, как получение арендатором права на использование арендованного актива на дату начала аренды и получения финансирования. Обосновано, что с экономической точки зрения все договоры аренды приближаются к договорам финансового лизинга, то есть все обязательства по договору аренды (лизинга) отражаются у арендатора в составе финансовых обязательств, в активах у арендатора отражается актив в форме права пользования (исключение составляют договоры краткосрочной аренды (лизинга), а также договоры, где предметом является малоценное имущество. Установлено, что объем финансовых обязательств зависит от срока аренды и платежей, при этом срок аренды начинается с даты, когда актив становится доступным для использования арендатором и включает в себя также периоды без арендной платы. Определено, что в соответствии с IFRS 16, договор в целом или его отдельные компоненты является договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива (базового актива) в течение определенного периода в обмен на компенсацию.

Ключевые слова: аренда, срок аренды, единая модель учета аренды, договор аренды

The article analyzes the international standard 16 "Leases", according to which the accounting for lease transactions is based on a single model, that is, IFRS 16 considers all leases as obtaining the lessee's right to use the leased asset on the date the lease begins and obtain financing. It is considered that from the economic point of view all leases are close to financial leasing contracts, ie all lease obligations are recognized by the lessee as a part of financial liabilities; short-term lease (lease) contracts, as well as contracts where the property is of low value. It has been established that the amount of financial liabilities depends on the lease term and payments, with the lease term starting from the date when the asset is first available for use by the lessee and also includes periods without a lease. It is determined that, in accordance with IFRS 16, a contract as a whole or its separate components is a lease if that contract transfers the right to control the use of the identified asset (underlying asset) for a specified period of time. period in exchange for compensation. IFRS 16 Leases solves: first, the principal-agent problem where there is a conflict of interest between owners and investors, on the one hand, and managers, on the other, under the influence of information asymmetry and targeting; second, the problem of transparency, reliability and comparability of information in the financial statements, namely the financial implications of transactions, remained beyond the understanding of credit and investment analysts, since financing for operating (on-balance sheet) leases precludes the reflection of lease assets and liabilities in the balance sheet, the information is presented only in the notes to the financial statements, therefore IFRS 16 excludes the classification of operating and financial leases in accounting, which means that the reporting will be more adequately presented. claim tenants' property rights and financial obligations (all operating lease costs are not taken into account in profit (loss) and the lease liability and assets need to be recognized). Therefore, the lessee always recognizes and displays the depreciation separately from the interest on the lease liability.

Keywords: *lease, lease term, unified lease accounting model, lease agreement*

Постановка проблеми. В усьому світі підприємства знаходяться в активному пошуку щодо залучення довгострокових інвестицій й одним із важливих інструментів фінансування діяльності підприємств є оренда; в США за 2017 рік обсяг лізингових операцій склав \$ 100 млрд; у Китаї обсяг орендних операцій зріс до 61,9% в 2013-2017 роках і склав \$ 206 млрд; в Німеччині й Великобританії ринок лізингу становив 42% від усього європейського ринку в 2016 році і досяг € 25,5 млрд і € 39,1 млрд, відповідно; Японія займає друге місце в Азії і п'яте місце в світі по NBV \$ 43,16 млрд [1]. На початок 2018 року, за даними НБУ і Національної Комісії з регулювання фінансових послуг, діючий лізинговий портфель в Україні становив 40,4 млрд грн. Найбільшу частку ринку займають лізингові компанії (портфель на 01.01.2018 - 22,4 млрд грн, ринкова частка - 55,4%), банки (портфель на 01.01.2018 - 17,7 млрд грн, ринкова частка - 43,7%), на частку небанківських фінансових установ припадає 0,84% (341 млн грн) [1;2]. Стрімке збільшення обсягів орендних операцій обумовлює необхідність вирішення питань користувачів фінансової звітності щодо її обмеженої порівнянності (за оцінкою Ради з МСФЗ, більше 85% зобов'язань з оренди не відображаються у балансі підприємств [3]), що виникала через різницю в методології обліку операційної і фінансової оренди, й суттєво впливала на інвестиційні рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні й практичні аспекти застосування лізингу описано в працях таких вчених, як : П. Балтус, Б. Майджер [4], С. Ллойд [5] проаналізували переваги й недоліки нового стандарту; Хома С., Василенко Н., Костюк У [6;7] розглянули основні положення МСФЗ 16 «Оренда» і визначили нові підходи до відображення в обліку орендаря і орендодавця орендних операцій; Ніколенко Н. [8] дослідив проблемні питання щодо оцінки орендованого об'єкта на дату балансу, відображення об'єкта та витрат по орендній угоді в обліку орендаря та встановлення фактичної вартості орендованого активу за міжнародними та

національними стандартами; Височан О.С., Редько М.О. [9] розглянули поняття, економічний зміст, класифікацію й нормативне регулювання орендних операцій в державному секторі економіки. Також існують дослідження Asset Finance International [10].

Незважаючи на значну кількість публікацій, які присвячені лізинговим операціям і лізинговим відносинам, є дискусійні й невирішені питання у цій сфері, особливо щодо виходу нового стандарту. Неповнота вивчення фінансово-бухгалтерських аспектів лізингових угод і наявність питань щодо виходу нових вимог обліку оренди зумовило дане дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). У світовій практиці обліку операцій з оренди приділяється значна увага, як серед дослідників бухгалтерського обліку, так і в середовищі професійних бухгалтерів. Зміни, які відбулися в обліку оренди, після прийняття МСФЗ 16 «Оренда» представляють інтерес, як для бухгалтерів, так і для менеджерів українських підприємств. Тому **мета статті** – висвітлення змін та нововведень в обліку оренди за міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до МСФЗ 16 облік орендних операцій відбувається за єдиною моделлю, тобто МСФЗ 16 розглядає усю оренду, як отримання орендаром права на використання орендованого активу на дату початку оренди та отримання фінансування, тому за єдиною моделлю обліку оренди:

- в бухгалтерському балансі за всіма договорами оренди орендар повинен визнавати право на використання активу і зобов'язання (обов'язок заплатити за це право), спочатку оцінивши актив за теперішньою (дисконтованою) вартістю майбутніх орендних платежів;
- в подальшому орендарю слід нараховувати амортизацію по орендованому активу і витрати на відсотки на зобов'язання по лізингу протягом терміну оренди;
- орендарю слід розділяти загальну суму орендних платежів на витрати на фінансування і зменшення непогашеного зобов'язання.

Це означає, що:

Висновки та пропозиції подальшого дослідження. МСФЗ 16 «Оренда» вирішує: *по-перше*, проблему "принципал-агент", коли між власниками і інвесторами, з одного боку, й менеджерами, з іншого, під впливом інформаційної асиметрії та цільових установок, є конфлікт інтересів; *по-друге*, проблему прозорості, достовірності та порівнянності інформації у фінансовій звітності, а саме фінансові наслідки операцій залишалися за межами розуміння кредитних і інвестиційних аналітиків, так як фінансування за операційною (за балансовою) орендою виключає відображення орендних активів і зобов'язань у балансі, інформацію відображають тільки у примітках до фінансової звітності, тому МСФЗ 16 у бухгалтерському обліку виключає класифікацію оренди на операційну і фінансову, й це означає, що звітність буде більш адекватно відображати майнові права та фінансові зобов'язання орендарів (не дозволяється враховувати всі витрати, пов'язані з операційною орендою в прибутку (збитку), й необхідно визнати орендне зобов'язання і активи). Отже, орендар завжди визнає та відображає амортизацію окремо від процентів по лізинговим зобов'язанням.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Рынок финансового лизинга: тенденции и проблемы. URL: <http://directinvest.com.ua/ru/2018/09/12/rynok-finansovogo-lizinga-tendencii-i-problemy/>). (дата звернення: 28.10.2019).
2. Корвяков В. Оприлюднено новий стандарт – МСФЗ 16 "Оренда". *Вісник МСФЗ: Світовий досвід. Українська практика*. 2016. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000875 (дата звернення: 05.10.2019).
3. Балтус П., Майджер Б. Школа европейского лизинга. СПб.: 1997
4. Ллойд С. О новом стандарте IFRS 16. *МСФО*. 2016, № 1 (31), 29-46

5. Хома С., Василенко Н. Облік оренди в контексті проекту міжнародного стандарту «Оренда». *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014, 4, 19-26. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_4_4 (дата звернення: 28.09.2019).
6. Хома С. В., Костюк У. З. Практичні аспекти обліку й оцінки оренди в орендаря згідно з МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда». *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2018, № 9(37), 185–190. DOI: 10.25264/2311-5149-2018-9(37)-185-190 (дата звернення: 13.10.2019).
7. Ніколенко Н. Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014, № 3, 108-123 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_10 (дата звернення: 28.10.2019).
8. Височан О.С., Редько М.О. Теоретические аспекты учета арендных операций в государственном секторе экономики: понятие, экономическое содержание, классификация, нормативное регулирование. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2018/30-2018/23.pdf> (дата звернення: 15.09.2019).
9. Asset Finance International. URL: <https://www.assetfinanceinternational.com/index.php/people/members-blogs> (дата звернення: 08.07.2019).
10. Global Leasing Report 2019. URL: <https://www.world-leasing-yearbook.com/wp-content/uploads/2018/12/White-Clarke-Group-Global-Leasing-Report-extract-from-WLY19.pdf> (дата звернення: 18.08.2019).
11. Anna Krakowska A., Ivan Vyshnevskiy I., Natalia Pedos N. The leasing industry in ukraine: trends and recommendations for growth. URL: http://www.fst-ua.info/wp-content/uploads/2019/01/Leasing_report_eng_Sept2018.pdf (дата звернення: 28.07.2019).
12. IFRS 16 «Leases» URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/> (дата звернення: 08.07. 2019).

REFERENCES:

1. *The market of financial leasing: trends and problems* (2018) [Rynok finansovogo lizinga: tendentsii i problemy]. URL: <http://directinvest.com.ua/ru/2018/09/12/rynok-finansovogo-lizinga-tendencii-i-problemy/>. (accessed: 28 October 2019). (in Russian).
2. Korvyakov V. A. (2016). New standard has been published - IFRS 16 "Lease" [Oprylyudneno novyy standart – MSFZ 16 "Orenda"]. *Visnyk MSFZ: Svitovyy dosvid. Ukrayins'ka praktyka*. [IFRS Bulletin: World Experience. Ukrainian practice]. 1. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000875 (accessed: 05 October 2019). (in Ukrainian).
3. Baltus P., Majger B. (1997). School of European leasing [Shkola yevropeyskogo lizinga]. (in Russian).
4. Lloyd S. (2016). O novom standarte IFRS 16 [On the new IFRS 16]. *MSFO [IFRS]*. 1 (31). 29-46. (in Russian).
5. Homa S., Vasilenko N. (2014). Oblik orendy v konteksti proektu mizhnarodnoho standartu «Orenda» [Accounting for rent in the context of the draft international standard "Lease"]. *Bukhhalters'kyi oblik i audyt [Accounting and Auditing]*. 4, 19-26. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_4_4 (accessed: 28 September 2019). (in Ukrainian)
6. Homa S.V., Kostyuk U.Z. (2018). Praktychni aspekty obliku y otsinky orendy v orendarya z·hidno z MSFZ (IFRS) 16 «Orenda» [Practical Aspects of Accounting and Valuation of a Leaseholder in accordance with IFRS 16 “Lease”]. *Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu «Ostroz'ka akademiya»* [Scientific notes of Ostroh Academy National University]. 9(37), 185–190. DOI: 10.25264/2311-5149-2018-9(37)-185-190 (accessed: 13 October 2019). (in Ukrainian)
7. Nikolenko N. (2014). Metodolohichni pidkhody do obliku operatsiy finansovoyi orendy [Methodological approaches to accounting for financial leasing operations]. *Visnyk Kyyivs'koho natsional'noho torhovo-*

- ekonomichnoho universytetu* [Bulletin of the Kyiv National University of Trade and Economics], 3, 108-123 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_10 (accessed: 28 October 2019). (in Ukrainian)
8. Visochan O.S., Redko M.O. (2018). Teoreticheskiye aspekty ucheta arendnykh operatsiy v gosudarstvennom sektore ekonomiki: ponyatiye, ekonomicheskoye sodержaniye, klassifikatsiya, normativnoye regulirovaniye [Theoretical aspects of accounting for rental operations in the public sector of the economy: concept, economic content, classification, regulation]. *Naukoviy visnik Mizhnarodnogo humanitarnogo universitetu* [Science newsletter of the International Humanitarian University]. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2018/30-2018/23.pdf> (accessed: 15 September 2019). (in Russian).
 9. Asset Finance International. URL: <https://www.assetfinanceinternational.com/index.php/people/members-blogs> (accessed: 08 August 2019).
 10. Global Leasing Report 2019. URL: <https://www.world-leasing-yearbook.com/wp-content/uploads/2018/12/White-Clarke-Group-Global-Leasing-Report-extract-from-WLY19.pdf> (accessed: 18 August 2019).
 11. Anna Krakowska A., Ivan Vyshnevskiy I., Natalia Pedos N. The leasing industry in ukraine: trends and recommendations for growth. URL: http://www.fst-ua.info/wp-content/uploads/2019/01/Leasing_report_eng_Sept2018.pdf (accessed: 28 July 2019).
 12. IFRS 16 «Leases» URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/> (accessed: 08 August 2019).