

УДК 657.421

# ОБЛІК ОРЕНДИ В КОНТЕКСТІ ПРОЕКТУ МІЖНАРОДНОГО СТАНДАРТУ «ОРЕНДА»

СВІТЛАНА ХОМА,

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку  
і аудиту Івано-Франківського національного  
технічного університету нафти і газу

НАТІЛІЯ ВАСИЛЕНКО,

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку  
і аудиту Івано-Франківського національного  
технічного університету нафти і газу

У статті розглянуто основні положення проекту міжнародного стандарту «Оренда». Визначено нові підходи до відображення в обліку орендаря і орендодавця орендних операцій.

**Ключові слова:** оренда, орендар, орендодавець, операційна оренда, фінансова оренда.

## ВСТУП

Розвиток малого і середнього бізнесу в умовах ринкових відносин в Україні є основними рушійними чинниками розвитку орендних операцій. Адже для ведення господарської діяльності малим і середнім підприємствам потрібні засоби виробництва, для придбання яких необхідно одноразово вивести з обігу чималі грошові кошти. В нинішніх умовах, коли кредитні ресурси є важко доступними, оренда є найбільш оптимальним рішенням для початку діяльності такими підприємствами.

Незважаючи на активний розвиток орендних угод в Україні, сучасна система обліку орендних операцій, яка регламентована П(С)БО 14 «Оренда», потребує певних уточнень. Відмінності в порядку обліку та подання інформації про орендні операції у звітності, які виявляються в ході аналізу відповідності вітчизняної системи обліку вимогам міжнародних стандартів, перешкоджають розвитку орендних відносин. В результаті виникає необхідність у трансформаціях практики обліку, яка обумовлена економічними процесами та розвитком ринкових відносин.

Проблема обліку орендних операцій є предметом дослідження багатьох науковців, зокрема, Артиша В.І., Загороднього А.Г., Братчук Л.М., Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Кочеткова В.Н., Лайчука С.Л., Леня В.С., Луб'яницького О.Г. та інших. У наукових працях значна увага приділяється класифікації видів оренди [1], встановленню відмінностей між термінами «оренда» та «лізинг» [2], порядку розрахунку орендних платежів [3], узгодженню вимог, викладених у вітчизняних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності [4]

Однак при цьому не приділяється увага розкриттю облікових аспектів методики бухгалтерського

обліку орендних операцій з врахуванням вимог Проекту міжнародного стандарту бухгалтерського обліку та фінансової звітності МСБО «Оренда». Недостатнє розкриття досліджуваного питання в економічній літературі, а також його практична значущість обумовили вибір теми та завдання статті.

**Мета статті** – огляд основних положень проекту МСБО «Оренда» та визначення подальшого порядку обліку орендних операцій орендодавця та орендаря.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В умовах динамічного розвитку вітчизняного ринку орендних послуг виникає необхідність створення єдиної системи обліку та складання бухгалтерської фінансової звітності для учасників орендних відносин. Такою системою є МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності).

У міжнародних стандартах фінансової звітності облік оренди регулюється МСБО 17 «Оренда», також розроблені тлумачення IFRIC 4 «Визначення наявності в угоді ознак оренди», SIC 15 «Операційна оренда – стимули» та SIC 27 «Оцінка сутності операцій, наділених ознаками юридичної форми оренди». Слід зазначити, що саме в МСБО 17 «Оренда» вперше застосовано принцип превалювання сутності над формою [5]. Проте фінансова криза 2008 року виявила всі слабкі сторони діючої моделі обліку. Проблемами діючої моделі обліку оренди є, насамперед, невизнання в балансі орендаря істотних активів і зобов'язань, обумовлених операційною орендою, що недостатньо повно забезпечує інформацією про орендні угоди користувачів звітності. По-друге, аналогічні з економічної точки зору угоди оренди можуть визнаватися по-різному, а фінансові оцінки, використовувані на початку дії договору оренди, не переглядаються протягом періоду оренди.

З метою усунення зазначених недоліків Рада з МСФЗ спільно з Радою зі стандартів фінансового обліку США ініціювала спільний проект щодо покращення фінансової звітності орендної діяльності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) і загальноприйнятими в США принципами бухгалтерського обліку (US GAAP). Тому у березні 2009 р. Рада з МСФЗ розробила документ для обговорення під назвою «Оренда: Попередня точка зору», а 17 серпня 2010 запропонувала для широкого обговорення Проект нового стандарту ED/2010/9 «Оренда» (Exposure Draft – ED), який, правда, також не виправдав очікувань укладачів звітності. Взнявши до уваги коментарі користувачів, 16 травня 2013 було опубліковано другий варіант проекту ED/2013/6 «Оренда» [6]. Обговорення проекту у Раді з МСФЗ триває і протягом II кварталу 2014 року буде продовжуватися.

Як же тепер пропонується відображати орендні операції сторонам договору? Основна ідея нового проекту стандарту полягає в тому, що всі операції оренди будуть відображатися як балансові статті, в результаті чого зникне поділ оренди на операційну та фінансову. При цьому слід зауважити, що дія стандарту не поширюватиметься на короткотермінові (до 12 місяців) орендні угоди.

Стандарт передбачає дві моделі обліку: для оренди «Типу А» і оренди «Типу Б».

Орендна угода буде класифікована як *оренда Типу А*, якщо об'єктом оренди є актив відмінний від нерухомості (наприклад, машини, обладнання, транспортні засоби тощо) і задовольняється один із критеріїв:

- термін оренди складає основну частину терміну корисного використання, що залишилась, або
- дисконтована вартість орендних платежів є практично повною справедливою вартістю цього активу на дату початку терміну оренди.

Якщо один із вище наведених критеріїв не дотримано, то оренда класифікується як *оренда Типу Б* (п. 29 ED/2013/6 «Оренда»).

Орендна угода буде класифікована як *оренда Типу Б*, якщо об'єктом оренди є нерухомість (наприклад, земля та /або будівля або частина будівлі) і задовольняється один із критеріїв:

- термін оренди складає незначну частину терміну корисного використання, що залишилась, або
- дисконтована на вартість орендних платежів є незначною у порівнянні зі справедливою вартістю базового орендованого активу.

Якщо один із вище наведених критеріїв не дотримано, то оренда класифікується як *оренда Типу А* (п. 30 ED/2013/6 «Оренда»).

**Порядок обліку орендної угоди орендарем.** Для орендаря укладена угода спричинить визнання нового активу «*Право на використання*» і нового зобов'язання «*Зобов'язання з оренди*». Порядок оцінки активу та визнання і розподілу витрат залежатиме від типу орендної угоди.

За умови укладання угоди *оренди Типу А* орендар: 1) оцінює *Право на використання* майна та *Зобов'язання з оренди* за теперішньою вартістю орендних платежів; 2) визнає окремо витрати на відсотки за *Зобов'язанням з оренди* (амортизація дисконту за зобов'язанням з орендних платежів) та витрати на амортизацію *Права на використання* активу.

За умови укладання угоди *оренди Типу Б* орендар: 1) оцінює *Право на використання* майна та *Зобов'язання з оренди* за теперішньою вартістю орендних платежів; 2) визнає єдині *Витрати на оренду*, поєднуючи амортизацію дисконту за *Зобов'язанням з оренди* та амортизацію *Права на використання* активу, на рівномірній основі.

Ми не будемо детально зупинятися на порядку формування первісної оцінки *Зобов'язання з орендних платежів та Права на використання* активу (п. 39-40 ED/2013/6 «Оренда»). Метою даної статті є розглянути загальні методичні підходи до обліку оренди, які пропонує Проект МСБО «Оренда».

**Приклад.** 1 січня 2014 року Орендар укладає договір оренди автомобіля на 3 роки. Орендні платежі становлять 2 400 г.о. (грошові одиниці) на рік, орендні платежі сплачуватимуться в кінці року. Припустимо, в орендаря є всі підстави класифікувати укладену угоду *оренди за Типом А* [7].

Орендарю невідомо, яку процентну ставку використовував орендодавець при розрахунку суми орендної плати, тому при обчисленні теперішньої (дисконтованої) вартості мінімальних орендних платежів орендар буде застосовувати відсоткову ставку додаткових позик орендаря – 6,87 відсотків. Це така ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо її неможливо визначити) ставка, яку на початку терміну оренди сплачував би орендар у разі запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний термін та за подібною гарантією (аналогічно діючим вимогам МСБО 17 «Оренда»).

Розрахунок *теперішньої вартості* трьох орендних платежів (2 400 г.о), сплачених в кінці року, з доходом у 6,87% здійснюється таким чином:

$$\text{Теперішня вартість} = 2\,400 \times 2,63056^1 = 6\,313 \text{ г.о.}$$

<sup>1</sup> Таблиця значень PV звичайного анuitету однієї грошової одиниці на 3 років по 6,87%

Аналогічно діючим принципам первісного визнання фінансової оренди орендар на початку терміну угоди визнає в балансі актив та зобов'язання щодо майбутніх орендних платежів за однаковими сумами (6 313 г.о.).

**Відмінність полягає в тому, що активом є не вартість одержаного об'єкта оренди, а вартість Права на використання активу.**

Таким чином, 01.01.2014 р. орендар визнає активи та зобов'язання наступним чином:

Д-т «Право на використання» – 6 313.

К-т «Зобов'язання з оренди» – 6 313.

На наступну дату балансу після первісного визнання орендар оцінює:

1) *Зобов'язання з оренди* шляхом збільшення балансової вартості на суму амортизації дисконту

за зобов'язанням з оренди і зменшення балансової вартості на суму сплачених орендних платежів за умовою угоди (п. 41 ED/2013/6 «Оренда»). Розподіл дисконту на зобов'язання з оренди між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду. Крім того, п. 43 Проекту МСБО передбачає можливість проведення переоцінки *Зобов'язанням з оренди* на дату балансу.

2) *Право на використання* активу за вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення.

Для визначення суми витрат звітного періоду проведемо розподіл дисконту за зобов'язанням з орендних платежів (табл. 1).

Таблиця 1

**АМОРТИЗАЦІЯ ДИСКОНТУ ЗА ЗОБОВ'ЯЗАННЯМ З ОРЕНДНИХ ПЛАТЕЖІВ**

Дата	Річні орендні платежі до сплати в кінці року	Відсотки (6,87%), нараховані на залишок зобов'язання (к.5 × 6,87%)	Зменшення зобов'язання з оренди (к.2 – к.3)	Залишок зобов'язання з оренди на кінець року (к.3 + к.4)
1	2	3	4	5
				6 313
31.12.2014	2 400	434	1 966	4 347
31.12.2015	2 400	299	2 101	2 246
31.12.2016	2 400	154	2 246	0
<b>Разом</b>	<b>7 200</b>	<b>887</b>	<b>6 313</b>	<b>–</b>

Порядок визнання витрат на оренду орендаря протягом дії договору оренди, як зазначалося вище, залежить від того, як класифікується оренда.

Якщо оренда класифікується як *тип оренди А*, то витрати на оренду будуть складатися окремо з витрат на відсотки за *Зобов'язанням з оренди* (амортизація дисконту за зобов'язанням з орендних платежів) та витрат на амортизацію *Права на використання* активу.

Проект стандарту передбачає для *оренди Типу А* застосування прямолінійного методу списання вартості *Права на використання* активу. Проте орендар може розподіляти вартість *Права на використання* і на іншій систематичній основі, якщо вона більш адекватно відображає характер споживання економічних вигод від його використання.

Таким чином, сума щорічних амортизаційних відрахувань складатиме –  $6\,313 \div 3 = 2\,104$  (г.о.)

31.12.2014 р. орендар здійснить такі записи з визнання витрат:

Д-т «Витрати на відсотки» –  $434 (6,87\% \times 6\,313)$

К-т «Зобов'язання з оренди» – 434

Д-т «Витрати на амортизацію» – 2 104

К-т «Право на використання» – 2 104

Сплата першого орендного платежу 31.12.20X1 р.:

Д-т «Зобов'язання з оренди» – 2 400

К-т «Грошові кошти» (Орендна плата за перший рік) – 2 400.

Наприкінці першого року оренди в орендаря балансова вартість *Права на використання* автомобіля буде становити 4 209 г.о. ( $6\,313 - 2\,104$ ), *Зобов'язання з оренди* – 4 347 г.о. ( $6\,313 + 434 - 2\,400$ ).

**Оренда Типу Б.** Припустимо, в орендаря є всі підстави класифікувати укладену угоду *оренди* за *Типом Б*. За умови укладання договору *оренди типу Б*, загальні витрати на оренду автомобіля протягом терміну дії угоди складають 7 200 г.о. (сума орендних платежів, що підлягає сплаті протягом 3 років терміну оренди).

Таким чином, річні витрати з оплати оренди, що повинні бути визнаними у звітності, становлять 2 400 г.о. ( $7\,200 \div 3$  роки). При цьому вартість *Права на використання* активу, яка буде списана як амортизація у звітному періоді, буде різницею між річними витратами з оренди і витратами на відсотки за *Зобов'язанням з оренди* (амортизація дисконту за зобов'язанням з орендних платежів).

Отже, 31.12.2014 р. орендар здійснить такі записи:

Д-т «Витрати на оренду» – 2 400

К-т «Зобов'язання з оренди» – 434 ( $6,87\% \times 6\,313$ )

К-т «Право на використання» – 1 966 ( $2\,400 - 434$ )

Сплата першого орендного платежу 31.12.2014 р.:

Д-т «Зобов'язання з оренди» – 2 400

К-т «Грошові кошти» – 2 400.

Наприкінці першого року оренди в орендаря балансова вартість *Права на використання* активу буде становити 4 347 г.о. ( $6\,313 - 1\,966$ ), *Зобов'язання з оренди* – 4 347 г.о. ( $6\,313 + 434 - 2\,400$ ).

Важливо зауважити, що незалежно від типу оренди, *Зобов'язання з оренди* наприкінці першого року будуть становити 4 347 г.о.

Зведені показники фінансової звітності орендаря залежно від типу орендної угоди представлені у таблиці 2 (Аналіз балансу) і таблиці 3 (Аналіз звіту про прибутки і збитки).

Таблиця 2

**АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ БАЛАНСУ ОРЕНДАРЯ**

Стаття	01.01.2014	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
<i>Орендна угода Типу А (аналогічна діючій угоді про фінансову оренду)</i>				
<i>Актив</i> Право на використання (Орендований актив)	6 313	4 209	2 105	–
<i>Зобов'язання</i> Зобов'язання з оренди	6 313	4 347	2 246	–
<i>Орендна угода Типу Б</i>				
<i>Актив</i> Право використання	6 313	4 347	2 246	–
<i>Зобов'язання</i> Зобов'язання з оренди	6 313	4 347	2 246	–
<i>Діюча угода про операційну оренду</i>				
<i>Актив</i> Право використання	–	–	–	–
<i>Зобов'язання</i> Зобов'язання з оренди	–	–	–	–

Таблиця 3

**АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ І ЗБИТКИ ОРЕНДАРЯ**

Стаття	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Разом
<i>Орендна угода Типу А (аналогічна діючій угоді про фінансову оренду)</i>				
Витрати на відсотки	434	299	154	887
Витрати на амортизацію	2 104	2 104	2 105	6 313
Разом	2 538	2 403	2 259	7 200
<i>Орендна угода Типу Б</i>				
Витрати на оренду	2 400	2 400	2 400	7 200
<i>Діюча угода про операційну оренду</i>				
Витрати на оренду	2 400	2 400	2 400	7 200

Співставляючи показники звітності, можна стверджувати, що за порядком оцінки первісного визнання і на наступну звітну дату *оренда Типу А*, що передбачена Проектом нового стандарту ED/2010/9

«Оренда», відповідає вимогам відображення інформації про фінансову оренду згідно з діючим МСБО 17 «Оренда».

Суттєвих змін зазнають у нинішньому розумінні



угоди операційної оренди. Важливою відмінністю моделі обліку *оренди Типу Б*, що за класифікаційними ознаками схожа до чинної операційної оренди, є необхідність визнання у звітності орендаря *Права на використання* як Активу балансу з одночасним визнанням довгострокового *Зобов'язання з оренди*.

**Порядок обліку орендної угоди орендодавцем** також буде залежати від типу орендної угоди.

За умови укладання угоди *оренди Типу А* орендодавець: 1) припинить визнання активу, переданого в оренду, з одночасним визнанням «*Заборгованості з оренди*» (Дебіторська заборгованість за орендними платежами) і «*Залишкового активу*» (що є правом орендодавця на одержання об'єкта оренди в кінці терміну угоди, яке орендодавець зберігає за собою); 2) визнає списання дисконту як за орендними платежами так і за залишковим активом у складі процентних доходів протягом строку оренди; 3) якщо справедлива вартість перевищує балансову вартість об'єкта оренди на початку терміну угоди, визнає прибуток, пов'язаний з тією частиною базового активу, яку буде використовувати орендар.

Тобто, якщо орендар буде споживати значну частину економічних вигод, що втілені в орендований актив, орендодавець визнає продаж тієї частини базового активу, вигоди від якої очікує отримати орендар. Відповідно, орендодавець припинить його визнання, натомість визнає дебіторську *Заборгованість з орендних платежів* і *Залишковий актив*. *Залишковий актив* – це та частина орендованого активу, вартість якої імовірно буде збережена до моменту його повернення орендодавцю. Вартість *Залишкового активу* може бути визначена, виходячи зі співвідношення терміну оренди та строку корисного використання переданого в оренду активу, загальних можливостей отримання економічних вигод від використання активу та передбачуваного зменшення цих можливостей у зв'язку із закінченням терміну оренди, а також інших доречних факторів.

Пункт 69 ED/2013/6 «Оренда» передбачає здійснювати оцінку *Заборгованості з оренди* і *Залишкового активу* на момент первісного визнання за дисконтованою вартістю.

За умови укладання угоди *оренди Типу Б* орендодавець: 1) продовжує визнавати базовий актив, переданий в оренду; 2) визнає дохід від оренди протягом строку оренди, як правило, на рівномірній основі.

Тобто якщо основні ризики і винагороди, пов'язані з володінням активу, залишаються в орен-

додавця, то оренда буде відображатися за діючою моделлю операційної оренди.

**Приклад.** За умовою попереднього прикладу розглянемо особливості обліку передачі активу в оренду в орендодавця, запропоновані Проектом стандарту «Оренда».

Отже, 1 січня 2014 року Орендодавець передає орендарю автомобіль зі сплатою орендних платежів в розмірі 2 400 г.о. в кінці року протягом трьох років. Припустимо, на момент укладання угоди балансова вартість активу дорівнює справедливій і складає 10 000 г.о. Крім того орендодавець оцінює вартість очікуваного відшкодування автомобіля в кінці терміну угоди в розмірі 4 500 г.о.

Для розрахунку суми орендної плати орендодавець застосовує відсоткову ставку – 6,87 відсотків. Таким чином, *теперішня вартість* трьох орендних платежів (2 400 г.о.), які орендар буде сплачувати в кінці року, з доходом у 6,87% складає 6 313 г.о. ( $2\,400\text{ г.о.} \times 2,63056$ ).

Оскільки дисконтована вартість орендних платежів (6 313 г.о.) складає значну частину справедливої вартості цього активу на дату початку терміну оренди (10 000 г.о.), орендодавець класифікує дану угоду *оренди за Типом А*.

Для того, щоб визначити первісну вартість активів орендодавця за орендною угодою, необхідно суму річних орендних платежів і очікувану вартість відшкодування *Залишкового активу* дисконтувати за ставкою 6,87% для 3-х періодів наступним чином:

Теперішня вартість *Заборгованості з оренди*:  
 $2\,400 \times 2,63056 = 6\,313$  г.о.

Теперішня вартість *Залишкового активу*:  
 $4\,500\text{ г.о.} \times 0,81933^1 = 3\,687$  г.о.

Таким чином, 01.01.2014 р. орендодавець здійснить такі записи:

Д-т «*Заборгованість з оренди*» – 6 313

Д-т «*Залишковий актив*» – 3 687

К-т «*Автомобіль*» – 10 000.

Оскільки балансова вартість об'єкта оренди дорівнює справедливій (10 000 г.о.), то на дату укладання угоди орендодавець не буде визнавати прибутку/збитку від здачі в оренду (продажу) активу.

На наступну дату балансу після первісного визнання орендодавець оцінює:

<sup>1</sup> Таблиця значень PV однієї грошової одиниці на 3 роки по 6,87%

1) *Заборгованість з оренди* шляхом збільшення балансової вартості на суму амортизації дисконту за *Заборгованістю з оренди* і зменшення балансової вартості на суму сплачених орендних платежів за умовою угоди (п. 76 ED/2013/6 «Оренда»). Розподіл дисконту за заборгованістю з оренди між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок заборгованості на початок звітного періоду. Крім того, п. 78, 84 Проекту МСБО передбачає можливість проведення переоцінки і знецінення *Заборгованості з оренди* на дату балансу;

2) *Залишковий актив* шляхом збільшення балансової вартості на суму амортизації дисконту за *Залишковим активом* з урахуванням вимог переоцінки і знецінення вартості.

Сума амортизації дисконту за *Заборгованістю з оренди* і *Залишковим активом* є фінансовим доходом звітного періоду орендодавця.

Отже, 31.12.2014 р. орендодавець здійснить такі записи:

Д-т «*Заборгованість з оренди*» – 434 (6,87 % × 6 313)

Д-т «*Залишковий актив*» – 253 (6,87 % × 3 687)

К-т «*Фінансовий дохід з оренди*» – 687.

Надходження першого орендного платежу від орендаря 31.12.2014 р.:

Д-т «*Грошові кошти*» – 2 400

К-т «*Заборгованість з оренди*» – 2 400.

Наприкінці першого року оренди в орендодавця балансова вартість *Залишкового активу* буде становити 3 940 г.о. (3 687 + 253), *Заборгованості з оренди* – 4 347 г.о. (6 313 – 2 400 + 434). Інформація про

пов'язані з орендою автомобіля операції в орендодавця, яка повинна бути відображена у фінансовій звітності, наведена у таблиці 4 (Аналіз балансу) і таблиці 5 (Аналіз звіту про прибутки і збитки).

**Оренда Типу Б.** Припустимо, в орендодавця є всі підстави класифікувати укладену угоду *оренди* транспортного засобу за *Типом Б*. Якщо орендодавець передає орендарю незначну частину економічних вигод, що втілені в орендований актив, або укладається угода на короткотерміновий період використання активу, то орендодавець визнає базовий актив і дохід від оренди протягом дії терміну оренди, як правило, на рівномірній основі.

Нехай на момент початку орендної угоди термін економічного використання автомобіля становив 5 років. Балансову вартість (10 000 г.о.) активу орендодавця розподіляє на рівномірній основі, тому річна сума амортизації складає 2 000 г.о. (10 000 ÷ 5 років).

Отже, 31.12.2014 р. орендодавець здійснить такі записи:

Д-т «*Витрати на амортизацію*» – 2 000

К-т «*Автомобіль*» – 2 000

Д-т «*Заборгованість з оренди*» – 2 400

К-т «*Дохід від оренди*» – 2 400

Надходження першого орендного платежу від орендаря 31.12.2014 р.:

Д-т «*Грошові кошти*» – 2 400

К-т «*Заборгованість з оренди*» – 2 400

Зведені показники фінансової звітності орендодавця залежно від типу орендної угоди представлені у таблиці 4 (Аналіз балансу) і таблиці 5 (Аналіз звіту про прибутки і збитки).

Таблиця 4

**АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ БАЛАНСУ ОРЕНДОДАВЦЯ**

Стаття	01.01.2014	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
<i>Орендна угода Типу А (аналогічна діючій угоді про фінансову оренду)</i>				
<i>Актив</i> Заборгованість з оренди	6 313	4 347	2 246	–
Залишковий актив	3 687	3 940	4 211	4 500
Разом <i>Актив</i>	10 000	8 287	6 457	4 500
<i>Орендна угода Типу Б (аналогічна діючій угоді про операційну оренду)</i>				
<i>Актив</i> Об'єкт оренди	10 000	8 000	6 000	4 000
<i>Зобов'язання</i>	–	–	–	–

**АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТУ ПРО ПРИБУТКИ І ЗБИТКИ ОРЕНДОДАВЦЯ**

Стаття	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Разом
<i>Орендна угода Типу А (аналогічна діючій угоді про фінансову оренду)</i>				
Відсотки за орендою	434	299	154	887
Відсотки за залишковим активом	253	271	289	813
Разом фінансовий дохід	687	570	443	1 700
<i>Орендна угода Типу Б (аналогічна діючій угоді про операційну оренду)</i>				
Дохід від оренди	2 400	2 400	2 400	7 200
Витрати на амортизацію	2 000	2 000	2 000	6 000

Наприкінці терміну оренди (*Типу А*), орендодавець *Залишковий актив* перекласифікує і включить, наприклад, до класу *Інвентар* за вартістю 4 500 г.о.:

Д-т «*Інвентар*» – 4 500

К-т «*Залишковий актив*» – 4 500

Потім орендодавець транспортний засіб продає за 5000 г.о. і відображає продаж:

Д-т «*Грошові кошти*» – 5 000

К-т «*Інвентар*» – 4 500

К-т «*Прибуток від продажу запасів*» – 500

Порівняння запропонованих у ED/2013/6 «Оренда» двох моделей обліку орендних операцій в орендодавця (*оренда Типу А, Типу Б*) засвідчує схожий підхід до класифікації і відображення в обліку оренди згідно з діючим МСБО 17 «Оренда». Орендну угоду *Типу А* (аналогічно фінансовій оренді у нинішньому розумінні) можна розглядати як спосіб фінансування орендаря. Тому доходом орендодавця є фінансовий дохід з використанням методу ефективної процентної ставки. При цьому орендодавець не зберігає за собою значні ризики або вигоди, пов'язані з наданим в оренду активом. Відповідно до цього методу орендодавець фактично «продає» частину наданого в оренду активу і визнає на момент початку оренди чистий прибуток (або збиток) у сумі, що дорівнює різниці між дисконтованою вартістю орендних платежів і балан-

совою вартістю тієї частини активу, який надається в оренду, визнання якої було припинено. Основною відмінністю від діючого порядку відображення фінансової оренди і запропонованого є те, що Проект стандарту передбачає відображення *двох активів*: фінансовий актив, щодо дебіторської заборгованості з оренди і не фінансовий актив щодо *Залишеної* у нього частини *активу*. Згідно з чинним методом обліку фінансової оренди орендодавець відображає тільки фінансовий актив – чисті інвестиції в оренду (дебіторська заборгованість за орендою), який являє собою теперішню вартість орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості наданого в оренду активу.

Орендна угода *Типу Б* передбачає збереження за собою значних ризиків або вигод, пов'язаних з наданням в оренду активу. Орендодавець продовжить визнання переданого в оренду активу і відповідних витрат на амортизацію (аналогічно операційній оренді у нинішньому розумінні). При цьому передачу в оренду нерухомості чи інших об'єктів основних засобів на незначний (порівняно з економічно обґрунтованим) період часу з точки зору орендодавця можна розглядати як створення пасивного надходження грошових коштів. Тому сума орендних платежів буде визнаватися у прибутку на систематичній основі протягом строку оренди.

**ВИСНОВКИ**

Проведений аналіз основних положень Проекту нового стандарту ED/2010/9 «Оренда» дає змогу визначити основні підходи до відображення в обліку орендних операцій в орендаря і орендодавця:

**1.** Усунено відмінність між поняттями фінансової та операційної оренди. Натомість Проект стандарту пропонує дві моделі обліку оренди за *Типом А* і *Типом Б*.

**2. Порядок обліку орендаря.** Новизною є те, що за умови укладання угоди незалежно від *Типу*, однак терміном більше 12 місяців, орендар буде визнавати новий Актив – *Право на використання* орендованого активу і нове Зобов’язання – *Зобов’язанням з оренди* за сумою дисконтованої вартості орендних платежів протягом терміну оренди. Визнання витрат буде здійснюватися за угодою *оренди Типу А* на пропорційній основі за методом ефективної процентної ставки (аналогічно діючому порядку обліку фінансової оренди), за угодою *оренди Типу Б* – на лінійній основі (аналогічно діючому порядку обліку операційної оренди).

**3. Порядок обліку орендодавця.** Новизною є те, що за умови укладання угоди *Типу А*, орендодавець замість переданого в оренду об’єкта повинен буде визнати два активи: дебіторську *Заборгованість з оренди* (розмір якої дорівнює дисконтованій вартості платежів) і *Залишковий актив* (вартість якого дорівнює дисконтованій вартості оціночної залишкової вартості на кінець терміну оренди). Визнання процентного доходу як за дебіторською заборгованістю, так і за залишковою вартістю активу буде здійснюватися протягом усього строку оренди. *Оренда Типу Б* буде відображатися в обліку аналогічно поточній моделі операційної оренди.

**4. Короткострокова оренда.** Як орендодавці, так і орендарі можуть прийняти рішення про облік договорів оренди з максимальним строком оренди до 12 місяців відповідно до порядку, аналогічним обліку операційної оренди.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Литвиненко І.Ю.** Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку / І.Ю. Литвиненко // Вісник Житомир. державного тех-го університету. – 2009. – № 4. – С. 86.

2. **Духновська Л.М.,** Казанівська О.Т. Теоретичні і методологічні аспекти обліку фінансового лізингу / Л.М. Духновська, О.Т. Казанівська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 4. – С. 22–24.

3. **Головченко Н.В.** Методика бухгалтерського обліку орендних операцій / Н.В. Головченко – Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Черкаси: ЧДТУ, 2010. – С. 189–192.

4. **Масленніков Є.І.** Управління орендними операціями та їх облік на підприємствах машинобудування /

Є.І. Масленніков // Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – Вип. 3(37). – С. 106–114.

5. **Гришуніна Е.,** Плюснин А. Проект стандарта «Лізинг» / Е. Гришуніна, А. Плюснин // МСФО на практиці. – 2013. – № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=316776>

6. **Exposure** Draft ED/2013/6 «Leases» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Documents/ED-Leases-Standard-May-2013.pdf>

7. **Exposure** Draft Leases: Illustrative Examples [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Pages/ED-and-comment-letters.aspx>

В статье рассмотрены основные положения проекта международного стандарта «Аренда». Определены новые подходы к отражению в учете арендатора и арендодателя арендных операций.

**Ключевые слова:** аренда, арендатор, арендодатель, операционная аренда, финансовая аренда.

Exposure Draft «Leases» main provisions were considered in the article. Lessee and lessor leases agreement accounting new approach were considered.

**Keywords:** leases, lessee, lessor, operating leases, finance leases.