

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ПОТРЕБ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВІДПОВІДНО ДО СТАНДАРТІВ

Досліджено проблеми класифікації оренди в системі бухгалтерського обліку, акцентується увага на особливостях трактування комплексу орендних операцій в світовій практиці та відповідно до Міжнародних стандартів. Для забезпечення правильного розуміння та обліку орендних відносин запропоновано класифікаційні ознаки.

Ключові слова: операційна оренда, фінансова оренда, стандарти бухгалтерського обліку.

В умовах ринкової економіки важлива роль відведена бухгалтерському обліку в управлінні підприємством. Високий ступінь внутрішньої та міжнародної інтеграції виробничих процесів, фінансових та товарних потоків вимагають формування такої системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала оперативність та ефективність обміну економічною інформацією. Вирішення зазначених завдань вимагає уніфікації та стандартизації національних систем обліку.

Специфіка економічного розвитку кожної держави спричинила формування національних стандартів бухгалтерського обліку, які характеризуються рядом принципових особливостей. Подолання розбіжностей між національними стандартами обліку різних країн, що об'єктивно зумовлене інтеграційними процесами у світовій економіці, відбувається шляхом стандартизації бухгалтерського обліку у світовому масштабі і формуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Регулювання оренди входить до числа основних в системі обліку у будь-якій країні. Значущість відповідного положення в системі вітчизняних нормативних документів також не викликає сумніву.

Проблемами формування, впровадження та удосконалення обліку орендних відносин займалися економісти, правники, серед яких Братчук Л. М. [6], Гайдай М. Г., Лосіцька М. А. [7], Усенко Я. Б. [8] та інші вітчизняні і зарубіжні науковці. Їх дослідження свідчать, що багато питань залишається ще невирішеними. Належний облік орендних операцій значною мірою залежить від правильного розуміння їх змісту, класифікації і практичного застосування.

Метою статті є дослідження і уточнення чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, обґрунтування класифікації оренди.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду та її розкриття у фінансовій звітності визначається П(С)БО 14 «Оренда» [4].

Даний П(С)БО обов'язковий до застосування всіма підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, виняток становлять бюджетні установи.

Розглядаючи в цілому П(С)БО 14, можна зробити висновок, що цей стандарт є стислим викладом міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 17 «Оренда» (далі – МСБО 17) [5]. Для детального аналізу орендних операцій необхідно звертатися до МСБО 17, причому цілком на законних підставах, адже статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.2000р. № 996-XIV (далі – Закон № 996) [1] передбачено, що принципи і методи

ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності не повинні суперечити МСБО.

Мета стандарту полягає у визначенні єдиного методологічного підходу до класифікації і обліку орендних операцій. Деякі із приведених у стандарті визначень є якісно новими для вітчизняної теорії і практики обліку та передбачають широке застосування фінансової математики. Але це не є наслідком штучного ускладнення, а результатом об'єктивного розвитку економіки та ринкових відносин.

Згідно з П(С)БО 14 об'єктами оренди визнаються необоротні активи, до складу яких, як відомо, входять нематеріальні активи і малоцінні необоротні матеріальні активи. МСБО 17 передбачає можливість здачі в оренду активів.

У той же час Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі Закон про прибуток) [3], Законом «Про оренду державного та комунального майна» (далі – Закон про оренду) [2] передбачено проведення орендних операцій тільки з основними фондами або майном. Тому надання в оренду нематеріальних активів є нововведенням. Однак, враховуючи те, що проведення операцій з оренди має базуватися виключно на діючій законодавчій базі, що регулює правовідносини між орендодавцем і орендарем, то на практиці здійснення операцій з оренди нематеріальних активів із юридичної точки зору можна поставити під сумнів.

У наш час єдиної системи критеріїв для класифікації орендних операцій в світовій бухгалтерській практиці не існує. Орендні відносини можуть набувати різних видів, перш за все залежно від строків оренди і умов, на яких вона здійснюється.

У П(С)БО 14 оренду поділяють на операційну і фінансову. Критерії розподілу цих видів базуються на тому, якою мірою ризики і винагороди, пов'язані з правом власності на орендований актив, стосуються орендодавця і орендаря. Стандарт не містить чітко визначених умов переходу ризиків і вигод до орендаря, однак приводить ряд ситуацій, які дозволяють класифікувати оренду як фінансову (рис. 1). Зупинимось на них детальніше.

У випадку виконання першого критерію очевидно, що при передачі права власності на орендоване майно, орендарю передаються всі ризики і винагороди від користування і володіння майном, тобто фактично оренда операція є не що інше, як придбання активу з розстрочкою платежу. Даний критерій не є суперечливим і легко застосовується на практиці; крім того внаслідок своєї несуперечності, облікові стандарти багатьох країн використовують його як основний критерій для

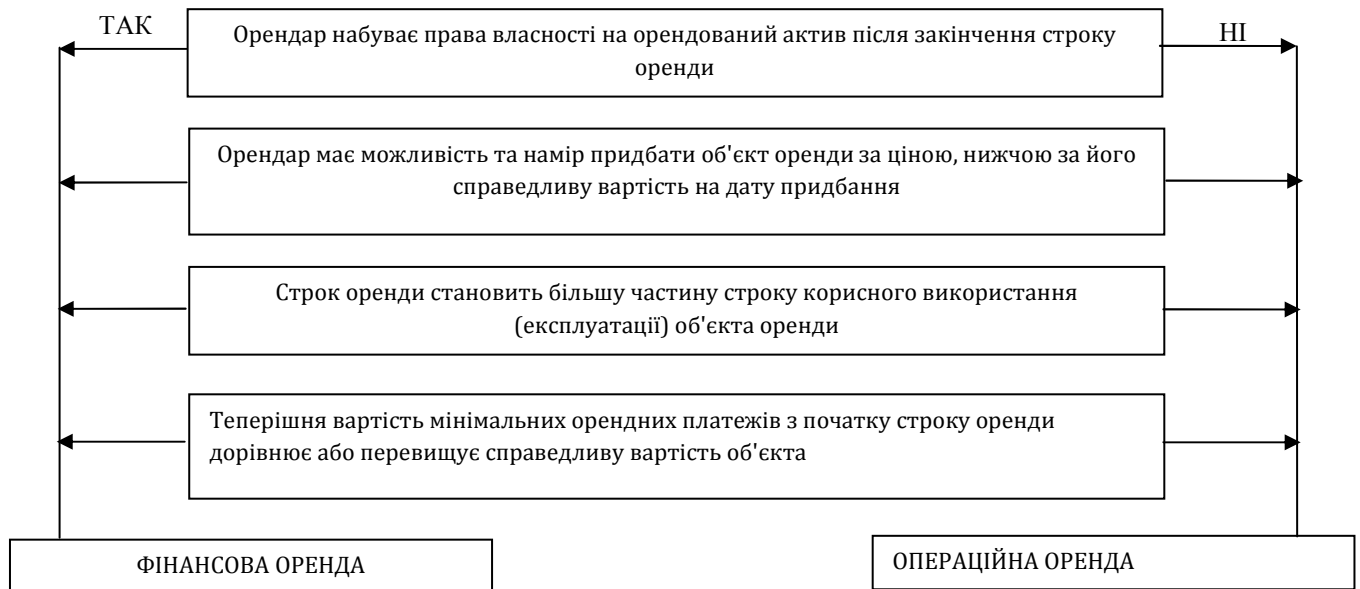


Рис. 1. Умови класифікації оренди

визначення фінансової оренди.

За другої умови очевидно, що протягом терміну дії орендного договору орендодавець, отримуючи орендні платежі, повністю відшкодовує вартість активу і, отже, фактично реалізує його орендареві. У той же час даний критерій у деяких ситуаціях може бути суперечливим: не завжди на початку дії договору сторони мають можливість визначити ринкову вартість майна, що орендується, після закінчення договору або розмір справедливої орендної плати.

Третій критерій, із вказівкою на термін служби орендованого майна, досить справедливий у теоретичному плані. Дійсно, у тому випадку, якщо орендар користується майном протягом більшого терміну корисної служби активу, очевидно, що значна доля вигоди від використання такого об'єкта оренди належить саме йому. Проте, як правило, основна проблема на практиці полягає у визначенні очікуваного економічно корисного терміну служби активу.

За четвертої умови бачимо, що дисконтована вартість орендного платежу є приведеною вартістю об'єкту оренди. Якщо вона збігається із справедливою вартістю об'єкту оренди на момент ініціації оренди, то, по суті, ми маємо справу з покупкою об'єкту на виплат.

Варто підкреслити, що в МСБО прямо зазначено, що віднесення або невіднесення оренди до фінансової категорії, залежить від сутності операції, а не від форми договору. Така логіка відповідає принципу превалювання сутності над формою, встановленому Законом № 996. Але вимога стандартів на практиці призводить до того, що інколи орендна операція класифікується її учасниками по-різному, оскільки формальні відмінності між фінансовою і операційною орендою в деяких випадках досить умовні. Шляхом нескладних маніпуляцій над умовами договору його учасники в змозі трактувати операцію на свій розсуд, оскільки очевидно, що наведені критерії не можуть охопити весь спектр орендних операцій.

На практиці орендарі мають широкий вибір умов договору, тому часто орендна угода не відповідає точному визначенню операційної або фінансової оренди, а швидше поєднує декілька меж кожної з них.

Заслугує на увагу поняття фінансової оренди, викладене в податковому обліку Законом про прибуток, та визначення фінансової оренди відповідно до П(С)БО 14.

Аналіз дає підстави зробити висновок, що для цілей

бухгалтерського обліку фінансова оренда відрізняється від цього ж поняття в податковому обліку. Якщо в Законі про прибуток чітко визначено тільки один критерій віднесення оренди до категорії фінансової: після закінчення терміну оренди об'єкт оренди обов'язково повинен передаватися у власність орендарю, то з позиції бухгалтерського обліку фінансова оренда передбачає значно ширші межі, причому непередача об'єкта оренди у власність орендарю ще не означає, що така оренда може вважатися операційною.

Необхідно відмовитися від невиваженого з облікової точки зору, одноманітного трактування категорій «лізинг» і «фінансова оренда». Вирішення подібної проблеми повинно здійснюватися шляхом коригування системи законодавства.

Порівнюючи визначення операційної оренди, наведені в чинному законодавстві, з визначенням, наведеним у П(С)БО 14 бачимо, що поняття операційної оренди в податковому і у бухгалтерському обліку тотожні, так як і в Законі про прибуток, і в П(С)БО 14 «Оренда» операційна оренда – це оренда інша, ніж фінансова.

Аналіз показує, що Закон про прибуток прямо вказує на те, що об'єкт операційної оренди після закінчення терміну оренди повертається орендодавцю. На відміну від цього П(С)БО 14 прямо це не передбачає. Класифікація виду оренди залишається за бухгалтером. Це є підтвердженням того, що П(С)БО 14 передбачає більшу свободу дій для бухгалтера, одночасно збільшуючи його відповідальність.

Не зважаючи на наявність у світовій практиці більш-менш уніфікованого підходу до трактування комплексу орендних операцій, у кожній країні існують свої специфічні особливості, які часто призводять до відмінностей методологічного і облікового характеру. Бухгалтерські стандарти більшості країн виділяють дві категорії оренди – фінансову й операційну. У цілому можна сказати, що фінансову оренду визначають як одну з форм фінансування фактичного придбання активу орендарем.

На відміну від МСБО 17, в якому практичні питання обліку орендних операцій висвітлено без конкретизації, облікові стандарти США та Великобританії містять досить об'ємні додатки і методичні вказівки до стандартів із питань обліку і класифікації орендних операцій, що істотно підвищує їх значущість з позиції практикуючих бухгалтерів. Загалом, визначити основний підхід до

питань обліку оренди можна так: об'єкти фінансової оренди та відповідні зобов'язання повинні відображатись в балансі орендаря, а у разі операційної оренди орендоване майно з балансу орендодавця не списується. Цей домінуючий в економічно розвинених країнах Заходу підхід заснований на визначенні активів як ресурсів, що знаходяться під контролем підприємства.

У таких країнах, як Німеччина, Франція, Австралія в структурі орендного договору виділяють «основний термін оренди», протягом якого умови договору будуть виконані. Саме істотність вказаної вимоги - «нерозривності» - в договорі оренди є і в західній обліковій практиці необхідною умовою для визнання операції як фінансової оренди. Фінансовою орендою в Швеції вважається лише така операція, умовами якої передбачається обов'язкова покупка устаткування, що орендується, після закінчення терміну оренди. Подібна вимога в обліку орендних операцій зафіксована в іспанському законодавстві.

Що стосується інших країн Європи та Північної Америки, зокрема Голландії, Данії то їх національні стандарти з оренди або запозичують положення англо-американської моделі, або, (наприклад, Греція), взагалі упускають ряд істотних з позиції англо-американського підходу вимог, де прийнятий єдиний порядок відображення орендних операцій в обліку, незалежно від умов операції.

У вітчизняному законодавстві про оренду окремі види оренди ще не знайшли свого відображення. Певним орієнтиром може слугувати надане у статті 4 Закону про оренду групування об'єктів оренди.

Деякі автори, класифікуючи оренду за терміном, поділяють її на два види - короткострокову і довгострокову [6, с. 39], інші на три - короткострокову (рейтинг), середньострокову (хайринг) і довгострокову (лізинг) [8, с. 16]. У запропонованій класифікації дослідники не уточнюють, який період відповідає лізингу, а який хайрингу та рейтингу.

Братчук Л. М. [6, с. 46] запропонувала класифікацію оренди, залежну від переходу права власності: повну та неповну.

Усенко Я. Б., досліджуючи види тимчасового користування майном [8, с. 34-35], пропонує класифікувати види оренди за такими ознаками: залежно від кількості суб'єктів у ланцюгу орендних відносин; залежно від форми власності орендарів; залежно від того, хто є орендодавцем майна.

Гайдай М. Г., Лосіцька М. А. [7, с. 227-234], звертаючи значну увагу теоретичному висвітленню класифікації орендних відносин, пропонують такі напрямки класифікації: залежно від особливостей оподаткування; залежно від економічної сутності оренди; відповідно до цілей фінансового обліку; залежно від видів орендованих активів та від виду орендних відносин; залежно від обмеження строку договору; відповідно до виду орендних платежів.

Таким чином, за основу класифікації оренди можна взяти розбіжності у видах та формах орендної діяльності, у підходах щодо забезпечення орендних платежів, у визначенні об'єктів оренди, обсягів орендної відповідальності, у термінах орендних операцій тощо. У зв'язку з цим можна вирізнити найістотніші класифікаційні ознаки, за допомогою яких класифікація оренди матиме значення як у теоретичному, так і практичному розумінні, а саме:

- історичні ознаки;
- економічні ознаки;
- юридичні ознаки.

Класифікація за історичними ознаками передбачає

виокремлення етапів розвитку оренди і поділ за часом виникнення. Така класифікація має швидше теоретичне, аніж практичне значення. Проте слід зауважити, що теоретичні знання історії оренди, її витоків, генезис допомагають практикам орієнтуватися у процесах, що відбуваються, прогнозувати тенденції розвитку, будувати орендні відносини з урахуванням досвіду, нагромадженого за багаторічну історію.

Найважливішою економічною ознакою для класифікації оренди є наявність або відсутність у договорі інвестиційної складової. З огляду на це, у практиці договори оренди слід поділяти на дві групи:

- перша група - об'єднує ті договори, які здатні забезпечити інвестиційні інтереси;
- друга група - договори, які обслуговують виключно потреби орендарів, не зачіпаючи інвестиційних інтересів.

Класифікація з виокремленням двох зазначених груп, незважаючи на зовнішню простоту, має велике значення і глибокий зміст.

Не менш важливою з економічного погляду є класифікація за об'єктами оренди. Ця класифікація є основою в теорії і практиці, оскільки об'єкт оренди є вирішальним фактором, від якого залежить характер договору і його основні умови.

Класифікація за юридичними ознаками передбачає застосування такої класифікаційної ознаки, як форма проведення, форма організації оренди. Така класифікація може використовуватися з метою забезпечення регулювання і контролю орендної діяльності, аналізу розвитку орендних відносин.

Таким чином, вище сказане дає підстави зробити висновок, що правильна ідентифікація орендних операцій має велике значення, оскільки від цього залежить їх правове регулювання, документальне оформлення та бухгалтерський облік, і. як наслідок, економічні результати діяльності.

Список літератури

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України "від 16.07.1999 № 996-XIV. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>.
2. Про оренду державного і комунального майна [Електронний ресурс] : закон України від 10.04.1992 № 2269-XII. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>.
3. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон України від 22.05.1997р. № 283/97 ВР. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>.
4. Оренда [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. №181. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [Текст] / пер. з англ.; під ред. С. Ф. Голова. - К., 2000. - 1272с.
6. Братчук, Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах [Текст] : монографія / Л. М. Братчук. - К. : ННЦІАЕ, 2006. - 254 с.
7. Гайдай, М. Г. Особливості розвитку системи орендних відносин [Текст] / М. Г. Гайдай, М. А. Лосіцька // Економіка і підприємництво: стан та перспективи. - К., 2004. - С. 227-235.
8. Усенко, Я. Б. Методологічні та економіко-правові проблеми оренди та лізингу майна [Текст] / Я. Б. Усенко. - К. : Критика, 2001. - 234 с.

РЕЗЮМЕ

Лебедьк Галина

Систематизация арендных операций для потребностей бухгалтерского учета в соответствии со стандартами

Исследованы проблемы классификации аренды в системе бухгалтерского учета, акцентируется внимание на особенностях трактовки комплекса арендных операций в мировой практике и в соответствии с Международными стандартами, для обеспечения правильного понимания и учета арендных отношений предложены классификационные признаки.

RESUME

Lebedyk Galyna

Collation leases for the needs according to accounting standards

The problems of classification in lease accounting are analyzed. The features of complex treatment of leases in the international practice and in accordance with international standards are determined.