

Тематичний розділ: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Коба О.В.

к.т.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,

Катькало С.О.

студент групи 402-ЕО,

Павленко А.І.

студент групи 402-ЕО,

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Анотація. Розглянуто зміст категорії «оренда», поданий у діючих законодавчих актах і нормативних положеннях. З'ясовано, що спільним у наведених трактуваннях є строкове і платне користування активами під час здійснення орендних операцій, визначення об'єктів оренди, фінансового лізингу, видів орендних операцій має відмінні риси. Встановлено принципові відмінності оренди від лізингу. Наведено основні методи розрахунку орендної плати. Розкрито особливості відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: оренда, орендні операції, лізинг, інвестиційна нерухомість, договір оренди, орендна плата.

Постановка проблеми. Розвиток матеріально-технічної бази виробництва потребує значних інвестиційних ресурсів. У разі тимчасового браку власних коштів і сучасних засобів праці підприємства можуть скористатися для оновлення необоротних активів поширеним у світі методом фінансування - орендою. Актуальність розвитку орендних відносин сьогодні в Україні обумовлена передусім значною питомою вагою морально застарілого устаткування, низькою ефективністю його використання та відсутністю забезпеченості запасними частинами. Оренда є альтернативою банківському кредитуванню та дієвим інструментом процесу ефективного оновлення

основних засобів і технологій підприємств усіх напрямів економічної діяльності. У зв'язку з цим дослідження організації та обліку орендних операцій на підприємстві набуває особливо важливого значення.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Проблеми обліку орендних операцій на підприємствах висвітлювали вітчизняні вчені О.В. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.Л. Горецька, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, М.М. Коцупатрий, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, О.Д. Радченко, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та зарубіжні дослідники П.С. Безруких, М.Ф. Ван Бреда, М.Р. Метьюс, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен.

Узагальнення теоретичних і практичних підходів науковців, дослідження законодавчих та нормативних положень дозволило Л.М. Братчук визначити оренду як регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату» [1, с. 9]. Автором запропонована класифікація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку за такими ознаками: тип майна, строковість, місце відображення в обліку і звітності, право власності.

Н.В. Головченко вважає, що оренда представляє собою господарський процес, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних матеріальних та нематеріальних активів. При цьому орендними операціями є господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну [2, с. 6].

Наявність різноманітних тлумачень та підходів науковців щодо визначення сутності поняття «оренда», сформульованих на основі недосконалої правової бази відзначає Н.В. Ніколенко [3, с. 7]. Вона пропонує класифікацію оренди для цілей фінансового обліку за сьома класифікаційними ознаками: обсяг

обслуговування орендованого активу; характер об'єкта оренди; умови придбання активу; тип орендних платежів; строк оренди; придбання та споживання орендарем протягом строку оренди більш ніж несуттєвої частини орендованого активу; схема розподілу орендних платежів. Класифікація орендних операцій для цілей управлінського обліку, на думку Н.В. Ніколенко, може містити свої відокремлені критерії розмежування орендних операцій (міра окупності, умова амортизації, міра ризиків та вигод, напрям оренди) та одночасно включати всі ознаки, що були попередньо відображені для фінансового обліку [3, с. 9]. На основі нових форм оренди, а саме: оренди, розрахованої за методом прискореного та рівномірного списання (отримання права користування активом (об'єкт нематеріальних активів)) представлено методичні підходи до обліку орендних операцій [3, с. 10, 11].

Нормативні передумови здійснення орендних операцій та їх сутнісні характеристики розкрито в роботі Головка І.О. [4, с. 134]. Проведений порівняльний аналіз змісту категорій «оренда», «лізинг», «найм» дозволив з'ясувати їх спільні і відмінні риси.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на існуючі чисельні наукові напрацювання, невирішеними залишаються питання щодо вдосконалення чинних законодавчих та нормативних актів з регулювання орендних відносин, деталізації Плану рахунків, відображення орендних операцій в обліку.

Метою даного дослідження є визначення існуючих проблем обліку орендних відносин в Україні та з'ясування шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Для ефективного здійснення орендних та лізингових операцій необхідно, перш за все, чітко знати їх сутність та особливості. Однак на сьогодні єдиного визначення понять оренди та лізингу у законодавстві і нормативних положеннях не існує (таблиця 1).

Як бачимо, спільним у наведених трактуваннях є строкове і платне користування активами під час здійснення орендних операцій. По-різному визначаються об'єкти оренди, фінансовий лізинг, види орендних операцій. Така

неоднозначність зумовлена складністю змісту, що його віддзеркалюють розглянуті терміни.

Порівнюючи визначення, що дає чинне українське законодавство, лізингу й оренді, можна пересвідчитися у значних відмінностях їх правового регулювання. Слід зазначити, що досі серед фахівців єдиної точки зору на

Таблиця 1 – Зміст категорії «оренда» за законодавчими і нормативними актами (розроблено авторами)

Джерело	Зміст поняття «оренда»	Відмінні риси
1	2	3
ПСБО14 «Оренда» [5]	Оренда — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.	1. Об'єктами оренди визнаються необоротні активи 2. Фінансова оренда — оренда, яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування і володіння активом.
МСБО 17 «Оренда» [6]	Оренда — це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу	1. Об'єктом оренди є як необоротні, так і оборотні активи 2. Фінансова оренда — це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагород щодо володіння активом. 3. Право власності може з часом передаватися або не передаватися.
Податковий кодекс України [7]	Лізингова (орендна) операція — господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.	1. Об'єктом лізингу є основні засоби. 2. Фінансовий лізинг (оренда) — господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу. 3. Лізингові операції включають фінансовий лізинг, оперативний лізинг, зворотній лізинг, оренду житлових приміщень, оренду житлових приміщень з викупом

Продовження таблиці 1

1	2	3
Господарський кодекс України [8].	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.	<p>1. Об'єктом оренди можуть бути:</p> <ul style="list-style-type: none"> - державні та комунальні підприємства або їх структурні підрозділи як цілісні майнові комплекси, тобто господарські об'єкти із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг), відокремленою земельною ділянкою, на якій розміщений об'єкт, та автономними інженерними комунікаціями і системою енергопостачання; - нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення); - інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення, що належить суб'єктам господарювання. <p>2. Лізинг - це господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів.</p>
Цивільний кодекс України [9]	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк.	1. Предметом договору найму може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і яка зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживна річ).

співвідношення оренди й лізингу як форм майнового найму немає. Дехто ототожнює оренду та лізинг, інші вважають останній однією з форм оренди. Підстава для цього, зокрема, та, що багатьох дезорієнтує ототожнення лізингу й оренди в Податковому кодексі України [7]. На нашу думку, поняття оренди та лізингу не можна ототожнювати, адже, незважаючи на те, що підходи до обліку та оподаткування лізингу й оренди однакові, ці економічні категорії мають ряд суттєвих відмінностей (таблиця 2). Тому необхідно чітко розмежувати ці поняття у законодавчій базі.

Правовою основою для регулювання орендних відносин в Україні є норми [7], [8], [9], [10], [11]. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 14 «Оренда» [5].

Оренда майна потребує укладення договору оренди, у якому зазначають: об'єкт та строк її дії, орендну плату, порядок нарахування амортизації та відновлення об'єкта оренди тощо. При цьому орендна плата розраховується відповідно до методів, представлених в таблиці 3.

Орендні відносини можуть набувати різних видів, залежно від строків оренди та умов, на яких вона здійснюється. У П(С)БО 14 оренду поділяють на операційну і фінансову. Фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Операційна оренда – це оренда інша, ніж фінансова [5].

Крім П(С)БО 14, порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість як об'єкта фінансової оренди регулює П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [12]. Згідно П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [12]. Операційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди,

Таблиця 2 – Принципові відмінності оренди від лізингу (розроблено авторами)

Порівняльна ознака	Оренда	Лізинг
Кількість основних учасників у відносинах	Два – орендар та орендодавець (ст. 283 [8]; ст. 759 [9]; ст. 5 та 6 [10])	Три – лізингодавець, продавець лізингового майна (предмеа лізингу) та лізингоодержувач (ст. 292 [8]; ст. 806 [9]; ст. 4 [11])
Предмет договору	непоживна річ (ст. 760 [9])	непоживна річ, віднесена, згідно із законодавством, до основних фондів (крім земельних ділянок та інших природних об'єктів, єдиних майнових комплексів підприємства та їх відокремлених структурних підрозділів (ст. 3 [11]; ст. 807 [9]; ч. 3 ст. 292 [8])
Характер відносин	відносини майнового найму (гл. 58 [9])	відносини купівлі-продажу, майнового найму, поставки, кредиту (ч. 2 ст. 806 [9]; ст. 1, 8 та 16 [11])
Право власності на предмет договору	власність орендодавця (ст. 761 [9])	власність продавця (постачальника) лізингового майна (ст. 1 [11]; ст. 292 [8]; ст. 806 [9]),
Відповідальність за виявлені недоліки предмета договору	несе орендодавець (ст. 767 і 768 [9])	якщо продавець обрав лізингоодержувач, то продавець предмета лізингу, а якщо лізингодавець - то солідарно продавець і лізингодавець (ст. 808 [9])
Суть платежів наймача	плата за право користування (ст. 762 [9]; ст. 19 [10])	складається з поступового відшкодування витрат на придбання предмета лізингу, винагороди за отримане у лізинг майно, компенсації відсотків за кредитом, компенсації інших витрат, пов'язаних із договором фінансового лізингу (ст. 16 [11])

які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або в адміністративних цілях [12]. Тобто розмежування здійснюють залежно від мети використання як власних, так і орендованих об'єктів нерухомості. Її зміна впливає на визнання їх як об'єктів інвестиційної нерухомості, а отже, на відображення в обліку.

Таблиця 3 – Основні методи визначення розміру орендного платежу

Формула	Умовні позначення
1. $ОП = A \times (1 + R)$ (застосовується переважно на великих підприємствах)	ОП – річна (місячна) сума розміру орендного платежу; А – річна (місячна) сума амортизаційних відрахувань; R – ставка рентабельності
2. $A = \frac{TBA}{[1 + (1 - 1 \div (1 + i)^{n-1}) \div i]}$ (застосовується на будь-якому підприємстві)	n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховують відсотки; i – ставка відсотка для вказаного періоду
3. $ОП = АВ + ПК + КВ + ДП + ПДВ$ (застосовується на будь-якому підприємстві)	ОП – загальна сума орендних платежів; АВ – сума, що відшкодовує вартість орендованого майна за період дії угоди; ПК – плата за кредитні ресурси, використані орендодавцем для придбання об'єкта фінансової оренди; КВ – комісійна винагорода орендодавцю за надане майно в користування за орендним договором; ДП – плата за додаткові послуги орендарю, що передбачені договором оренди; ПДВ – податок на додану вартість.
3.1 $АВ = БВ \times На / 100$	БВ – балансова вартість орендованого майна; На – норма амортизаційних відрахувань, %
3.2 $ПК = КР \times СТк / 100$	КР – кредитні ресурси; СТк – ставка відсотків за кредит
3.3 $КВ = БВ \times Р / 100$	Р – ставка комісійної винагороди; БВ – балансова вартість орендованого майна.
3.4 $ДП = (P_1 + P_2 + \dots + P_n) / T$	$P_1 + P_2, \dots, P_n$ – витрати орендодавця за кожну послугу, що її передбачено орендним договором; Т – строк орендного договору, років
3.5 $ПДВ = V_t \times СП_g / 100$	V_t – виручка від проведення операції за орендним договором у поточному році; $СП_g$ – ставка податку на додану вартість.

Облік фінансової оренди у орендаря та орендодавця відрізняється. Так, відповідно до П(С)БО 14 [5] орендар відображає отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою – справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Згідно з «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій» [13] для обліку інвестиційної нерухомості передбачено рахунок 100 «Інвестиційна нерухомість». Основні засоби, які отримані у фінансову оренду, також відображають на рахунку 10 за окремими субрахунками. З огляду на те, що до інвестиційної нерухомості входять як власні, так і орендовані об'єкти нерухомості, необхідне їх розмежування, особливо в обліковому забезпеченні. Реалізація такого підходу на практиці не потребує внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку, оскільки підприємства можуть доповнювати його новими субрахунками із збереженням кодів рахунків [13].

На нашу думку, деталізація рахунка 10 «Основні засоби» підвищить ефективність бухгалтерського обліку на підприємстві та дасть змогу визначити частку власної й отриманої у фінансову оренду інвестиційної нерухомості у загальній вартості основних засобів.

Одним із основних завдань бухгалтерського обліку фінансової оренди є класифікація та розподіл фінансових витрат орендарем. Фінансові витрати орендар відображає за дебетом субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» та кредитом субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». Однак на субрахунку 684 обліковують нарахування й інших відсотків, наприклад за кредит. Тому для обліку (фінансових витрат) пропонується вводити окремий аналітичний рахунок 6841 «Розрахунки з фінансової оренди», що забезпечить належну деталізацію інформації.

Облік у орендодавця передбачає, що під час передачі об'єкта у фінансову оренду він списує його з балансу й отримує дохід від здійснення такого виду інвестиційної діяльності. Орендодавець відображає передачу майна в оренду за

кредитом рахунку 10 «Основні засоби» і дебетом субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності». Для відображення доходу від передачі об'єктів у фінансову оренду передбачено субрахунок 742 «Дохід від відновлення корисності».

Застосування субрахунку 972 є не зовсім коректним, оскільки не можна прирівнювати процеси реалізації власних і орендованих основних засобів та зменшення корисності активів. Тому з метою підвищення оперативності й достовірності облікових даних орендодавцю доцільно відображати результати від передачі об'єктів в оренду на субрахунку 977 «Інші витрати від звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», відкривши субрахунки другого рівня 9771 «Собівартість реалізованих необоротних активів, переданих у фінансову оренду» і відповідно 7461 «Дохід від реалізації необоротних активів, переданих у фінансову оренду».

Висновки. Підсумовуючи, необхідно зауважити, що на сьогодні оренда є одним із альтернативних методів оновлення техніко-технологічної бази підприємства. Однак орендні відносини та облік орендних операцій потребують удосконалення на законодавчому рівні. З цією метою необхідно, по-перше, розмежувати у законодавчій базі поняття «оренда» та «лізинг», по-друге, здійснити деталізацію Плану рахунків бухгалтерського обліку, що дозволить систематизувати порядок відображення в обліку орендних операцій.

Література

1. Братчук Л.М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л.М. Братчук ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. — К., 2005. — 21 с.
2. Головченко Н. В. Організація і методика обліку орендних операцій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. В. Головченко; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. - К., 2011. - 18 с.
3. Ніколенко Н.В. Облік та аналіз орендних операцій на підприємствах торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В.Ніколенко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - Київ, 2015. - 22 с.

4. Головка І.О. Теоретичні аспекти визначення сутності орендних операцій в роздрібній торгівлі // Наук. вісник Херсонського держ. університету - Випуск 6. Ч. 2., 2014. – С. 133-136. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_06/100.pdf.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17). Оренда, затверджено IASB 01.01.2012 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.

8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.

9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>.

10. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 № 2269-XII: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>

11. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.1997 № 723/97-ВР: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=723%2F97-%E2%F0>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2007 р. № 823/14090: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

Коба Е.В., Катькало С.О., Павленко А.И. Учет арендных операций.

Раскрыто содержание категории «аренда», представленное в действующих законодательных актах и нормативных положениях. Установлено, что общим в представленных трактовках является срочное и платное использование активов при совершении арендных операций, определение объектов аренды, финансового лизинга, видов арендных операций имеет отличительные черты. Определены принципиальные отличия аренды и лизинга. Приведены основные методы расчета арендной платы. Раскрыты особенности отражения арендных операций на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: аренда, арендные операции, лизинг, инвестиционная недвижимость, договор аренды, арендная плата.

Koba E., Katkalo S., Pavlenko A. Accounting for lease transactions. The content of "rental" category represented in the existing legislation and regulations. It was found that in general presented interpretations is urgent and paid use of assets in the commission of rental operations, the definition of lease sites, financial leasing, types of leasing operations has distinctive features. Identified fundamental differences rentals and leasing. The basic methods of calculating rent. The features of reflection lease transactions in the accounts.

Keywords: rental, leasing operations, leasing, investment property, the lease, the rent.