

УДК 657

# ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

СВІТЛАНА ДЕНЬГА,

канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

У статті зроблена оцінка бухгалтерських стандартів та практики обліку орендних операцій суб'єкта господарювання в умовах застосування підходу до його дослідження як об'єкта вкладення капіталу. Уточнені визначення оренди та інвестиційної діяльності. Розроблені пропозиції по удосконаленню відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** оренда, фінансова оренда, оперативна оренда, операційна оренда, фінансовий лізинг, інвестиційна діяльність.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Основні засоби, не задіяні в операційній діяльності СГ, можуть бути використані з метою одержання доходів від надання їх в оренду. Облік орендних операцій СГ відзначається широким спектром проблем, які стосуються їх визначення, класифікації, визнання, оподаткування, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, нормативно-правового забезпечення.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

Актуальні проблеми обліку орендних операцій досліджені останнім часом у кандидатських дисертаціях Братчук Л.М. [7], Головченко Н.В. [8], Колос Н.М. [9], Кондратюк Л.В. [3], Лайчук С.М. [10], Самбурської Н.І. та інших. Проте, детальний аналіз чинної нормативно-правової бази та практики обліку орендних операцій СГ дає підстави вважати, що суттєві проблеми цієї ділянки обліку на даний час не вирішені. Окрім того, застосування нових підходів до дослідження СГ дає можливість розкривати нові проблеми і окреслювати напрями їх вирішення.

**Метою статті** є оцінка бухгалтерських стандартів та практики обліку орендних операцій СГ в умовах застосування підходу до дослідження СГ як об'єкта вкладення капіталу та визначення шляхів вирішення виявлених проблем.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Згідно з МСБО 17 оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу. За П(С)БО 14 оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протя-

гом погодженого з орендодавцем строку. Таким чином, за українським стандартом об'єктами оренди є лише необоротні активи, за міжнародним – будь-які активи, та обидва визначення подають одностороннє розуміння даних правовідносин (хоч це двостороння угода).

Розрізняють фінансову оренду (за МСБО 17 – це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив) та операційну. В П(С)БО 14 фінансова оренда передбачає передачу лише ризиків пов'язаних з правом володіння і користування активом. Ця різниця є суттєвою, оскільки окрім прав користування та володіння набір повноважень права власності передбачає також багато інших повноважень.

Таким чином, під орендою слід розуміти двосторонню угоду, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом (право власності) протягом погодженого періоду часу, а орендар приймає право користування активом (право власності) і зобов'язується його оплачувати вчасно і у повному обсязі.

Визнання фінансової оренди відбувається, якщо по закінченню терміна оренди права власності переходять від орендодавця до орендаря, термін оренди дорівнює або займає більшу частину терміна його експлуатації, сума мінімальних орендних платежів перевищує або майже дорівнює його справедливій вартості. Таким чином, питання про віднесення відносин з фінансової оренди до відносин власності або зобов'язальних відносин є дискусійним. Відносини з фінансової оренди можна віднести до відносин власності, якщо об'єкт оренди переходить у власність до орендаря. У випадку, коли об'єкт фінансової оренди не переходить у власність до орендаря, дана операція є подібною до майнового права чи майнового зо-

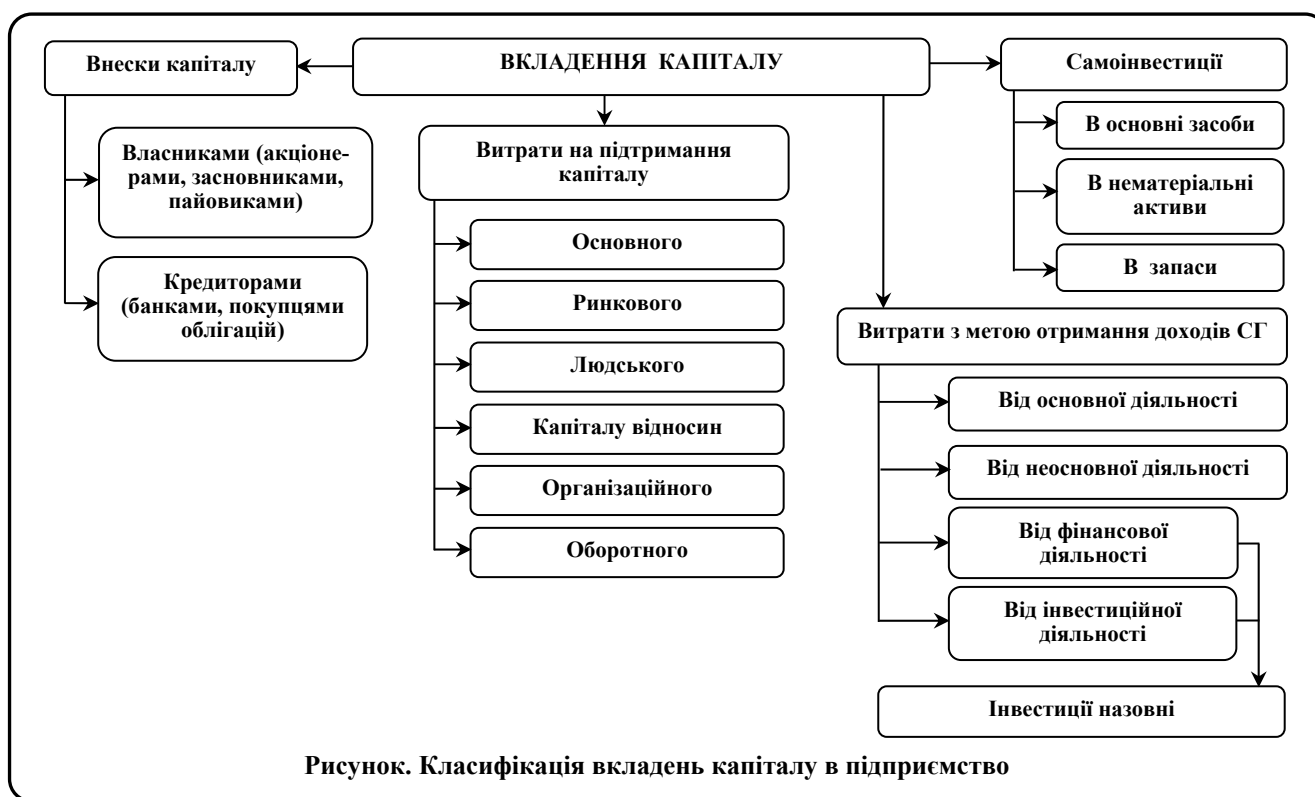
бов'язання. Майнове право на об'єкт оренди може обліковуватися на рахунку 122 «Права користування майном».

Дія МСБО 17 не застосовується щодо орендних угод на розвідування або використання невідтворюваних ресурсів, інвестиційної нерухомості та фінансової і операційної оренди біологічних активів, ліцензійних угод на авторські та суміжні права, а дія аналогічного П(С)БО 14 «Оренда» не застосовується також щодо цілісних майнових комплексів, які за вітчизняним господарським правом відносяться до нерухомості.

У практиці національного обліку якщо надання основних засобів в оренду є єдиним видом діяльності СГ, то доходи від цих операцій передбачено відображати на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і

послуг», якщо ні – то на рахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», що навряд чи є обґрунтованим. Причиною такої думки стало застосування до дослідження СГ в бухгалтерському обліку як об'єкта вкладення капіталу [1].

Зокрема, у результаті класифікації вкладень капіталу в підприємницьку діяльність за їх спрямуванням виявлено, що частина вкладень капіталу здійснюється у вигляді витрат для забезпечення діяльності і отримання доходів, інша частина – для створення нових активів та підтримання капіталу у робочому стані. Таким чином, у процесі діяльності СГ вкладення капіталу було класифіковано на внески капіталу; самоінвестиції; інвестиції, спрямовані назовні; витрати на підтримання капіталу і витрати з метою одержання доходів (рисунок) [1].



З метою коректного визначення фінансових результатів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності слід розмежовувати витрати фінансової та інвестиційної діяльності, які пов'язані з інвестиціями, спрямованими назовні, та витрати операційної діяльності, які пов'язані із самоінвестиціями і проваджуються для здійснення операційної діяльності СГ. Таким чином, пропонується витрати на створення необоротних активів для операційної діяльності відносити до самоінвестицій, з метою одержання фінансових доходів від операцій з фінансовими ін-

струментами інших емітентів – до витрат на здійснення фінансової діяльності, а з метою одержання доходів від участі в діяльності інших СГ – до витрат інвестиційної діяльності.

Виходячи з даного підходу визначення за НП(С)БО1 [2] інвестиційної діяльності як придбання та реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів є некоректним. Придбання необоротних активів слід відносити до самоінвестицій, якщо вони будуть використовуватися в

операційній діяльності, придбання фінансових інструментів інших емітентів з метою одержання відсотків та інших фінансових доходів – до фінансової. Під інвестиційною діяльністю слід розуміти операції з необоротними активами, які не використовуються в операційній діяльності підприємства (призначені для здавання їх в оренду або для продажу), та операції з капітальними інвестиціями в інші СГ.

Є думка, що доходи і витрати від операцій купівлі-продажу активів необхідно виділяти окремим видом діяльності (аналогічно обліку в банках), зокрема, торговельні доходи і витрати від продажу необоротних, оборотних активів, цінних паперів, іноземної валюти. Також викликає сумнів віднесення до визначеного виду діяльності орендних операцій. До операційної і фінансової діяльності вказані операції відносити некоректно, наше визначення інвестиційної діяльності охоплює такі операції, проте через їх значну відмінність доцільно виділити у складі інвестиційної діяльності СГ торговельні, орендні операції та капітальні вкладення в інші СГ.

Враховуючи класифікацію оренди за ПСБО 14 та відповідним МСБО 17 на операційну та фінансову за критерієм переходу прав власності на об'єкт орендних відносин по їх закінченню, слід визнати, що ця обставина справляє суттєвий вплив на методику обліку. Тому доцільно окремо досліджувати облік операційної і фінансової оренди, проте кількість видів діяльності СГ не повинна справляти вплив на методику обліку орендних операцій. З цих міркувань пропонуємо передбачити окремі субрахунки для обліку доходів і витрат від операційної та фінансової оренди без врахування кількості видів діяльності СГ. Наприклад, для обліку доходів від операційної оренди слід передбачити окремий субрахунок, наприклад, 747 «Доходи від надання об'єктів в операційну оренду», для обліку доходів від фінансової оренди - 748 «Доходи від надання об'єктів у фінансову оренду». Проте, субрахунки 747 і 748 повинні бути субрахунками до рахунку «Доходи від інвестиційної діяльності», а не відноситися до інших доходів.

Також необґрунтованими є відмінності у формуванні складу витрат на надання об'єкта в оперативну оренду у орендодавця. Зокрема, до складу витрат слід відносити амортизаційні відрахування, витрати на ремонт, оплату праці персоналу і нарахування на заробітну плату, витрати на страхування та інші витрати. Так як адміністративні витрати СГ частково пов'язані з орендними операціями, доцільно адміністративні витрати розподіляти між видами діяльності підприємства, якщо пряму їх залежність встановити неможливо. Недоцільно також для обліку даних витрат застосовувати різні рахунки, зокрема, 949 «Інші

витрати операційної діяльності» або 23 «Виробництво». Рекомендуємо передбачити субрахунок, наприклад, 978 «Витрати на надання об'єкта в операційну оренду», проте він має бути відкритий до рахунку «Витрати інвестиційної діяльності». Відповідно рахунок 979 «Витрати на надання об'єкта у фінансову оренду» повинен відображати усі витрати СГ на здійснення відповідних операцій.

Окрім того, слушною є пропозиція Кондратюк Л.В. [3] щодо додаткового поділу оренди на оперативну і операційну. Операційна оренда передбачає передачу лише прав користування, а оперативна – користування і володіння. Це справляє вплив, зокрема, на необхідність відображення в обліку витрат на ремонт, зокрема, капітальний, поліпшення і модернізацію основного засобу, що знаходиться в оперативній оренді, орендарем. Тоді як за умов операційної оренди таких витрат у орендаря не виникає. Окрім того, за умов операційної оренди відпадає необхідність приймати об'єкт оренди на позабалансовий облік, так як термін оренди є надто коротким.

Особливо необґрунтованою є капіталізація витрат на поліпшення орендованих об'єктів у орендаря і їх віднесення до капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів. Щоб відокремити капітальні інвестиції у власні та орендовані активи, пропонується ввести субрахунок 155 «Капітальні інвестиції в орендовані активи».

Р. Грачова [4] слушно зазначає, що не можна називати фінансову оренду фінансовим лізингом, так як між ними є суттєві відмінності. Відповідно до Закону України «Про фінансові послуги і державне регулювання ринків фінансових послуг» операції з фінансового лізингу можуть надавати лише фінансові установи і вони є формою кредитування. Законом «Про фінансовий лізинг» (ст.1) передбачено, що об'єктом фінансового лізингу можуть бути лише об'єкти, спеціально придбані для цієї мети лізингодавцем. Таким чином, основні засоби СГ, які здаються в оренду, не можуть бути об'єктами фінансового лізингу. У господарській операції фінансового лізингу одночасно беруть участь три сторони: продавець, орендодавець і орендар, а фінансової оренди – дві сторони: орендодавець і орендар.

Згідно з МСБО 17 та відповідним ПСБО 14 у орендодавців фінансова оренда обліковується у складі дебіторської заборгованості за сумою чистих інвестицій в оренду. У випадку перевищення орендних платежів над справедливою вартістю основних засобів у орендодавця різницю доцільно обліковувати на окремому субрахунку, наприклад, 185 «Перевищення орендних платежів над справедливою вар-

## ОБЛІК ОРЕНДИ

тістю основних засобів». Визнання доходу від оренди рекомендується проводити за моделлю сталої періодичної норми прибутковості на чисті інвестиції

орендодавця в фінансову оренду.

Пропозиції щодо відображення у бухгалтерському обліку орендних операцій подані у таблиці.

Таблиця

### БУХГАЛТЕРСЬКІ ПРОВЕДЕННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Зміст операцій	Дебет	Кредит
<b>Операційна оренда</b>		
<b>У орендодавця</b>		
1. Перекласифікація основних засобів в інвестиційну нерухомість	100	10
2. Отримання орендних платежів на суму мінімальних орендних платежів	311	377
3. Нарахування амортизації зданих в оренду основних засобів	978	131
4. Відображення доходу від орендних операцій, що відноситься до звітнього періоду	377 747	747 641
5. Витрати на ремонт зданих в оренду основних засобів	978	20, 661, 651, 634
<b>У орендаря</b>		
1. Сплата орендних платежів	685	311
2. Нарахування витрат на оренду	23, 91, 92, 93 641	685 685
<b>Оперативна оренда</b>		
<b>У орендодавця</b>		
1. Перекласифікація основних засобів в інвестиційну нерухомість	100	10
2. Отримання орендних платежів на суму мінімальних орендних платежів	311	377
3. Нарахування амортизації зданих в оренду основних засобів	978	131
4. Відображення доходу від орендних операцій, що відноситься до звітнього періоду, і на суму ПДВ	377 747	747 641
<b>У орендаря</b>		
1. Приймання основних засобів в оренду	01	–
2. Сплата орендних платежів	685	311
3. Нарахування витрат на оренду, окрім того на суму ПДВ	23, 91, 92, 93 641	685 685
4. Витрати на ремонт орендованих основних засобів	23, 91, 92, 93, 155	20, 661, 651, 634
5. Амортизація капітальних витрат на орендоване майно	23, 91, 92, 93	155
6. Відшкодування орендодавцем витрат на капітальний ремонт у випадку припинення договору оренди	685	155
7. Повернення об'єкта основних засобів із оперативної оренди	–	01
<b>Фінансова оренда</b>		
<b>У орендодавця</b>		
1. Списано знос основного засобу, який передається в фінансову оренду	131	10
2. Списано залишкову вартість основного засобу, який передається в фінансову оренду	979	10
3. Відображено доходи майбутніх періодів від фінансової оренди за сумою чистих інвестицій в оренду і на суму очікуваного доходу	181	69
4. Переведено довгострокове зобов'язання з орендної плати до складу поточного	377	181
5. Отримання орендних платежів на суму мінімальних орендних платежів	311	377
6. Відображення доходу від орендних операцій, що відноситься до звітнього періоду і на суму ПДВ	69 748	748 641
<b>У орендаря</b>		
1. Отримано основні засоби в оренду за сумою чистих інвестицій	152	531
2. Введено в експлуатацію орендовані основні засоби	10	152
3. Переведено довгострокові зобов'язання з оренди до складу поточних	531	611
4. Сплата орендних платежів	611	311
5. Нарахування амортизації орендованих основних засобів	23, 91, 92, 93	131
6. Відображення витрат на ремонт орендованих основних засобів	23, 91, 92, 93, 155	20, 661, 651, 634
7. Нарахування амортизації капітальних витрат на ремонт орендованих основних засобів	23, 91, 92, 93	155
8. Перехід об'єкта фінансової оренди у власність орендаря по закінченню терміну оренди	10	10

Зміст операцій	Дебет	Кредит
<b>Фінансовий лізинг</b>		
<b>У продавця</b>		
1. Продаж основних засобів	361 361 902	702 641 286
<b>У орендодавця</b>		
1. Придбання основних засобів з метою їх здавання в оренду	100 641	631 631
2. Передача основних засобів в оренду за сумою чистих інвестицій в оренду і на суму очікуваного доходу	181 185	100 69
3. Переведено довгострокове зобов'язання з орендної плати до складу поточного	377 377	181 185
4. Отримання орендних платежів на суму мінімальних орендних платежів	311	377
5. Відображення доходу від орендних операцій, що відноситься до звітного періоду	69	748
<b>У орендаря</b>		
1. Отримання основних засобів в оренду за сумою чистих інвестицій	152	531
2. Введення в експлуатацію орендованих основних засобів	10	152
3. Переведення довгострокових зобов'язань з оренди до складу поточних	531	611
4. Сплата орендних платежів	611	311
5. Нарахування амортизації орендованих основних засобів	23, 91, 92, 93	131
6. Відображення витрат на ремонт орендованих основних засобів	23, 91, 92, 93, 155	20, 661, 651, 634
7. Нарахування амортизації капітальних витрат на ремонт орендованих основних засобів	23, 91, 92, 93	155
8. Перехід об'єкта фінансового лізингу у власність орендаря по закінченню терміну оренди	10	10

П(С)БО 14 подає також визначення суборенди – угоди про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі. Таким чином, у орендаря, окрім бухгалтерських проведення, вказаних у табл.1, виникне необхідність відображати нарахування орендних платежів і їх отримання, зокрема: 1) отримання орендних платежів на суму мінімальних орендних платежів: Дебет 311 Кредит 377; 2) відображення доходу від орендних операцій, що відноситься до звітного періоду: Дебет 377 Кредит 747 і Дебет 747 Кредит 641.

Згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» необоротні активи, призначені реалізації, повинні обліковуватися окремо на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». При відображенні продажу необоротних активів на бухгалтерських рахунках виникають суперечності щодо віднесення цих операцій на

відповідні рахунки доходів і витрат. Притримуючись обраного підходу до кваліфікації продажу необоротних активів як операції інвестиційної діяльності, пропонуємо відображати такий продаж на відповідних субрахунках витрат і доходів інвестиційної діяльності.

При продажу необоротних активів дохід від продажу слід відображати на субрахунку доходів від інвестиційної діяльності, наприклад, 746 «Доходи від продажу необоротних активів» бухгалтерським проведенням:

Дебет 377 Кредит 746 – на справедливую вартість продажу.

Залишкову вартість реалізованого необоротного активу доцільно списувати на витрати інвестиційної діяльності, наприклад,:

Дебет 977 «Витрати від продажу необоротних активів» Кредит 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

### **ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Таким чином, під орендою слід розуміти двохсторонню угоду, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом (право власності) протягом погодженого періоду часу, а орендар приймає право користування активом (право власності) і зобов'язується його оплачувати вчасно і у повному обсязі.

Відносини з фінансової оренди можна віднести до відносин власності, якщо об'єкт оренди переходить у власність до орендаря. У цьому випадку орендна операція має ознаки продажу основного засобу, відстроченого у часі. У випадку, коли об'єкт оренди не переходить у власність до орендаря, дана операція є подібною до майнового права (майнового зобов'язання).

Під інвестиційною діяльністю слід розуміти операції з необоротними активами, які не використовуються в операційній діяльності підприємства (призначені для здачі їх в оренду або для продажу), та операції з капітальними інвестиціями в інші СГ.

Пропонується не змішувати витрати і доходи за орендними операціями з іншою діяльністю орендодавця і застосовувати окремі рахунки 978, 979, 747, 748 для відображення відповідних доходів і витрат. У орендаря витрати на оренду мають бути віднесені на той вид діяльності, в якому використовуються орендовані активи. Витрати на капітальний ремонт у орендаря повинні відноситися на окремий рахунок 155, піддаватися амортизації і у разі припинення орендних відносин неамортизована частка таких капітальних витрат повинна відшкодуватися орендодавцем. У випадку перевищення орендних платежів над справедливою вартістю основних засобів у орендодавця різницю доцільно обліковувати на окремому субрахунку, наприклад, 185 «Перевищення орендних платежів над справедливою вартістю основних засобів».

**ВИКОРИСТАНА ДЖЕРЕЛА**

1. **Деньга С.М.** Бухгалтерське відображення процесу продукування підприємством економічних вигід // Науковий вісник ПУЕТ, 2013. – № 6 (62). – С.128–134.

2. **Національне** положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: від 07.02.2013 № 73 (затверджено Міністерством фінансів України). – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

3. **Кондратюк Л.В.** Облік оперативної оренди в сільському господарстві України / Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л.В. Кондрюк; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. – К., 2004. – 23 с.

4. **Грачова Р.** Вивчаємо МСФЗ: Оренда основних засобів – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/1cid02774.html>

5. **Про затвердження** Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс]: 28.07.2000 № 181 (затверджено Міністерством фінансів України). – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

6. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17). Оренда [Електронний ресурс]: [01.01.2012 (затверджено IASB)]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_018)

7. **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.

8. **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.

9. **Колос Н.М.** Бухгалтерський облік у реалізації прав власників в сільському господарстві: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Колос; Нац. аграр. ун-т. – К., 2007. – 20 с.

10. **Лайчук С.М.** Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / С.М. Лайчук; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2002. – 20 с.

Произведена оценка бухгалтерских стандартов и практики учета арендных операций предприятия в условиях применения подхода к его исследованию как объекта вложения капитала. Уточнены определения аренды и инвестиционной деятельности. Сделаны предложения по усовершенствованию отражения арендных операций на счетах бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** аренда, финансовая аренда, оперативная аренда, операционная аренда, финансовый лизинг, инвестиционная деятельность.

An assessment of the accounting standards and accounting practices of lease transactions of the enterprise in terms of an approach to his research as an object of investment was made. Definitions of lease and investment activity were refined. Suggestions for improvement of reflection of lease transactions in the accounts were made.

**Key words:** lease, finance lease, operational lease, operating lease, finance leasing, investment activity.