

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ**

УДК [657.2:347.453]:334.724.6

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ В  
ІНСТИТУТІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ  
КУЛЬТУР І ЦУКРОВИХ  
БУРЯКІВ НААН УКРАЇНИ ©**

**Г.В. ЯНЧУК,**  
кандидат економічних наук, доцент,  
проректор з науково-педагогічної та  
фінансово економічної роботи,  
Вінницький національний  
аграрний університет,  
віце-президент ННБК “Всеукраїнський  
науково-навчальний консорціум”,

**Т.Г. КИТАЙЧУК,**  
кандидат економічних наук, доцент  
кафедри обліку та оподаткування в  
галузях економіки,  
Вінницький національний  
аграрний університет  
(м. Вінниця),

**І.Ф. ЗЕМЛЯНА,**  
заступник директора з наукової,  
інноваційно-інвестиційної та фінансової  
діяльності Інституту  
біоенергетичних культур  
і цукрових буряків НААН України  
(м. Київ)

У статті проаналізовано основні положення нововведених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі 126 “Оренда” та 129 “Інвестиційна нерухомість”, нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, якими з 1 січня 2017 року має керуватись Інститут біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН при відображенні в бухгалтерському обліку операційної оренди.

Представлено бачення щодо відображення в обліку операцій оренди в орендодавця, адже Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами не дає відповідей на чимало запитань, пов'язаних із бухгалтерським обліком у бюджетних установах. Запропоновані варіанти організації аналітичного обліку по окремих рахунках, що можуть бути використані під час відображення в бухгалтерському обліку операційної оренди.

© Г.В. ЯНЧУК, Т.Г. КИТАЙЧУК, І.Ф. ЗЕМЛЯНА, 2017

**Ключові слова:** операційна оренда, бухгалтерський облік, національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, державний сектор, план рахунків, аналітичні рахунки, облікова політика.

**Табл. 2. Літ. 15.**

**Постановка проблеми.** Процес інтеграції української економіки у світову може значно підвищити рівень життя населення, саме тому необхідно працювати над цим питанням в усіх можливих напрямках.

Інтеграція України в сучасну міжнародну економічну систему викликала необхідність реформування існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Лише наявність достовірної, повної, неупередженої та уніфікованої інформації про стан та діяльність кожного суб'єкта державного сектору економіки може забезпечити ефективне управління ними.

Основним джерелом інформаційного забезпечення є дані бухгалтерського обліку, які повинні задовольняти інформаційні потреби як самого підприємства, так і зовнішніх користувачів. Проте недосконалість існуючої системи обліку та її невідповідність вимогам сучасного управління стає дедалі очевиднішою [1].

У зв'язку з цим об'єктивно постає проблема формування облікової інформації, яка б відповідала цільовим критеріям різних груп користувачів та в усіх необхідних аспектах відображала фінансово-господарську діяльність підприємств, розробки організаційно-методичних підходів до оцінки та контролю її якості [2].

Застосування сучасних підвищених вимог сприятиме формуванню і використанню в обліку сучасного методичного інструментарію, у тому числі щодо механізму орендних операцій, зменшенню затрат, пов'язаних із підготовкою та складанням фінансової звітності.

Актуальність обліку орендних операцій в умовах стрімкого збільшення їх кількості зумовила необхідність вирішення питань з формування методології облікового процесу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Детальний аналіз чинної нормативно-правової бази та практики обліку операційної оренди суб'єктами державного сектору економіки дає підстави вважати, що суттєві проблеми цієї ділянки обліку на даний час не вирішені. Наукові здобутки з цього питання мають такі вчені, як П. Атамас [3], О. Дорошенко [4], Т. Кирик [5], Д. Філер [6], Є. Шара [7], Г. Янчук [8] та інші. Впровадження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, нових стандартів бухгалтерського обліку розкриває нові проблеми, вирішення яких потребує проведення досліджень у державному секторі і є необхідним та першочерговим завданням вчених.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є аналіз особливостей бухгалтерського обліку операційної оренди в Інституті біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН в умовах запровадження НП(С)БОДС, розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення оренди нерухомого майна бюджетних установ для забезпечення ефективного управління державним майном.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Інститут біоенергетичних культур і цукрових буряків (ІБКіЦБ) НААН є провідною науковою установою України з проведення комплексних досліджень з селекції, насінництва, вирощування розсади, промислового вирощування та переробки біоенергетичних культур, таких, як міскантус, свічграс, верба, цукрове сорго, буряк і ін. ІБКіЦБ НААН має свою власну мережу дослідних станцій і дослідних господарств, розташованих в основних сільськогосподарських регіонах.

Здавання в оренду нерухомості бюджетними установами належить до одного з джерел власних надходжень. Саме тому основні засоби, не задіяні в операційній діяльності ІБКіЦБ НААН, передаються в оренду з метою одержання доходів.

Облік орендних операцій суб'єкта державного сектору економіки відзначається широким спектром проблем, які стосуються того, що система бухгалтерського обліку має базуватись на чіткому дотриманні положень чинних нормативних актів, які регулюють орендні операції суб'єктів державного сектору економіки в Україні, пояснюються чималою кількістю проблем щодо їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку за новими вимогами. Тому необхідно провести аналіз нормативно-правових актів, що регулюють орендну діяльність в Україні та питання бухгалтерського відображення орендних операцій суб'єктами державного сектору.

ІБКіЦБ НААН має право здавати в оренду нерухомість без будь-якого обмеження площі оренди та кількості орендарів. Тобто це може бути й один орендар, а можуть бути і двадцять орендарів – тут усе індивідуально (абзац 5 ст. 5 Закону про оренду державног та комунального майна не поширюється на установи галузевих академій, вони керуються абзацом 2 ст. 5.).

Прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.07 “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки” (далі – Стратегія) було розпочато новий етап розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. Протягом десяти років, повільними темпами, враховуючи нестабільну економічну ситуацію в Україні, модернізація бухгалтерського обліку все таки відбувається.

Підсумком реалізації Стратегії має бути забезпечення створення дієвої інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами що позитивно вплине на економічний та соціальний розвиток України.

Першим суттєвим кроком модернізації було затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) в період 2010-2012 рр. Перші 9 національних стандартів запрацювали з 1 січня 2015 року, серед них і НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”. З 1 січня 2017 року вводиться й решта. Перелік цих національних стандартів представлений у таблиці 1.

Таблиця 1

**НП(С)БОДС, які набули чинності 1 січня 2017 року\***

Номер та назва НП(С)БОДС	Нормативно-правовий акт, яким затверджено НП(С)БОДС
101 “Подання фінансової звітності”	наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541
102 “Консолідована фінансова звітність”	наказ МФУ від 24.12.2010 р. № 1629
103 “Фінансова звітність за сегментами”	
105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”	наказ МФУ від 25.01.2012 р. № 52
124 “Доходи”	наказ МФУ від 24.12.2010 р. № 1629
126 “Оренда”	
129 “Інвестиційна нерухомість”	
130 “Вплив валютних курсів” (р. III)	наказ МФУ від 11.08.2011 р. № 1022
131 “Будівельні контракти”	наказ МФУ від 29.12.2011 р. № 1798
134 “Фінансові інструменти”	наказ МФУ від 18.05.2012 р. № 568
135 “Витрати”	

\* авторська розробка

На 2017 рік Міністерство фінансів України (далі –МФУ) запланувало зробити чимало кроків у цьому напрямку. З 1 січня 2017 року ІБКіЦБ НААН України має керуватися новими нормативно-правовими актами, які вводять нові підходи до відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Зокрема набули чинності:

- План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203 (далі – План рахунків №1203) [10].

- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджені наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219.

Слід зазначити, що План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі три роки чекав свого часу. Із 1 січня 2017 року він діє лише для бюджетних установ і державних цільових фондів, а для Казначейства його введення відстрочили ще на рік. На допомогу розпорядникам бюджетних коштів МФУ підготувало Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які затверджені наказом від 21.12.2016 р. № 1127. Також МФУ у листі від 30.12.2016 р. № 31-11420-06-5/37851 надало Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації.

Також Міністерство фінансів планує підготувати методичні рекомендації щодо визнання доходів і витрат, але поки що навіть проекти цих документів не оприлюднені. Бухгалтерам бюджетних установ сьогодні доводиться розбиратися з усіма нововведеннями в бухгалтерському обліку. Це реалізовувати дуже складно, адже нововведення кардинальні, а Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків №1127 це, скоріше, технічний документ, який ніяких вказівок щодо порядку застосування Плану рахунків не надає.

Основними недоліками переходу бухгалтерського обліку до єдиної методології відображення операцій є неповне врахування специфіки діяльності окремих установ та особливостей обліку в різних галузях економіки, що створює надлишкове накопичення дублюючої інформації. Для вирішення цієї проблеми головним розпорядникам коштів слід встановити терміни для найшвидшого повного приведення внутрішніх установчих наказів розпорядників коштів до єдиної методології. Крім того, державі слід більше уваги приділити інформаційній забезпеченості нововведень, створити достатню інформаційну базу щодо практичного застосування змін в бухгалтерському обліку, що в свою чергу в майбутньому зменшить ризики бюджетних та фінансових правопорушень [8].

Отже, з 1 січня 2017 року набрав чинності НП(С)БОДС 126 “Оренда”.

НП(С)БОДС 126 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців. Норми стандарту застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

Це Національне положення (стандарт) не поширюється на оцінку активів, яка визначається в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема об'єктів інвестиційної нерухомості, біологічних

активів, а також договорів оренди, пов'язаних із розвідкою та використанням природних та подібних невідтворюваних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок), використанням авторського і суміжних з ним прав [11].

Організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна ІБКіЦБ НААН, регулюються Законом України “Про оренду державного та комунального майна” від 26 вересня 2013р. № 2269-ХІІ [9].

Чинна на сьогодні процедура оренди державного майна, передбачена ст. 9 Закону № 2269-ХІІ і Порядком проведення конкурсу на право оренди державного майна, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.08.2011 р. №906.

Отже, з 2017 року орендарі та орендодавці-бюджетні установи зобов'язані відображати інформацію про операції операційної оренди в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності по-новому.

Слід зазначити, що ще у 2015 році Міністерство фінансів України визначило вимоги щодо окремих операцій з операційної оренди основних засобів у розділ ІV “Облік основних засобів в оренді” Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору від 23.01.2015 р. №11. Ці норми цілком продубльовані у НП(С)БОДС 126 “Оренда”.

НП(С)БОДС 126 “Оренда” запровадило поділ оренди на операційну і фінансову, визначило порядок ведення обліку кожного виду оренди у орендаря та орендодавця. Отже, операційна аренда – це аренда інша, ніж фінансова (яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом).

Введення в дію Плану рахунків №1203 змінило субрахунки та їх кореспонденції, за якими ІБКіЦБ НААН має обліковувати операції, пов'язані з операційною орендою.

За умов операційної оренди суб'єкт державного сектору (орендодавець) обліковує активи, що перебувають в оренді, їх амортизацію, дебіторську заборгованість і дохід. Таким чином, орендодавці у фінансовій звітності мають відображати активи, які є об'єктом угоди операційної оренди. Орендні платежі, що підлягають отриманню за операційною орендою, визначаються орендодавцем згідно із законодавством і в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються як збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу. ІБКіЦБ дохід від операційної оренди визнає доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання фінансової вигоди чи потенціалу корисності, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди, а витрати з укладення договору про операційну оренду (суми зносу, юридичні послуги, комісійні винагороди тощо) визнає витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце. Сума зносу обчислюється відповідно до методики, що викладена у НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”.

При передачі майна в оренду обов'язково укладається договір оренди, який містить інформацію про об'єкт оренди і його вартість, термін дії договору, розмір і порядок сплати орендної плати, порядок її використання, обов'язковість оцінки майна, відповідальність сторін тощо.

Особливості відображення записів у бухгалтерському обліку полягають у правильному визначенні майна, яке орендується, для яких цілей воно використовується і з якого фонду необхідно проводити видатки – загального чи спеціального.

Відповідно п. 4 статті 13 Бюджетного кодексу України власні надходження бюджетних установ включаються до спеціального фонду бюджету. Надходження від плати за послуги (включаючи плату за надання адміністративних послуг), що надаються бюджетними установами згідно із законодавством, в т.ч. орендна плата, відноситься саме до власних надходження бюджетних установ. Отже, ІБКіЦБ зараховує орендну плату до спеціального фонду як власні надходження.

Якщо орендар отримав в оренду нерухомість (приміщення) від державної установи (балансоутримувача), то сума орендної плати в договорі зазначається без урахування ПДВ, нарахування ПДВ на суму орендної плати здійснюється відповідно до законодавства.

У п. 188.1 Податкового кодексу України (ПКУ) [12] сказано, що для цілей ПДВ база оподаткування визначається, виходячи із ціни договору. Отже, об'єктом оподаткування буде базовий розмір місячної суми орендної плати.

Податкові зобов'язання з ПДВ виникають у балансоутримувача за правилом першої події (п. 187.1 ПКУ).

На дату виникнення податкових зобов'язань підприємство або установа - балансоутримувач має виписати орендареві податкову накладну на всю суму орендної плати, передбачену договором оренди.

Підпунктом 196 1.15 ПКУ передбачено, що операції зі сплати орендної плати не є об'єктом обкладення ПДВ за дотримання таких умов:

якщо в оренду передається цілісний майновий комплекс;

якщо орендодавцем згідно з договором оренди є орган державної влади або орган місцевого самоврядування і при цьому орендний платіж у повному обсязі перераховується орендарем до бюджету.

Отже, розглянемо особливості відображення в бухгалтерському обліку ІБКіЦБ НААН передачі нерухомого майна в оренду. Інститут біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН у червні 2017 мав намір передати в оренду нежитлове приміщення на першому поверсі загальною площею 59,0 кв.м. в будівлі лабораторного корпусу № 2, що обліковується на балансі Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН та розташоване за адресою: м. Київ, вул. Амосова, буд. 13.

Майно передається в оренду терміном до трьох років з метою розміщення хімічної лабораторії по дослідженню з біоенергетики та навчальних програм.

У ст. 20 Закону про оренду держмайна зазначено, що орендна плата встановлюється, як правило, у грошовій формі. Залежно від специфіки виробничої діяльності орендаря орендна плата за згодою сторін може встановлюватися в натуральній або грошово-натуральній формі.

Зауважимо, що відповідно до ч. 3 ст. 181 Закону про оренду державного майна [9], якщо орендодавець або інший балансоутримувач майна, переданого в оренду, не здійснив капітальний ремонт майна і це перешкоджає його використанню відповідно до призначення та умов договору, орендар має право відремонтувати майно та зарахувати вартість ремонту в рахунок орендної плати. Проте на практиці регіональні відділення Фонду державного майна України у договорах з орендарями не передбачають компенсацію проведених орендарями капітального ремонту в рахунок орендної плати.

Слід також звернути увагу, що згідно з п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р. № 2456-VI власні надходження бюджетних установ, складовою частиною яких є плата за оренду майна бюджетних установ (ч. 4 ст. 13 БКУ), належать до доходів бюджету. А згідно з ч. 6 ст. 45 "Виконання Державного

бюджету України за доходами” БКУ: “Забороняється проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов’язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України”.

Недотримання цієї норми щодо форми орендної плати призводить до численних судових спорів. Тому бажано ситуацій з виплатою орендної плати не в грошовій формі (у тому числі шляхом проведення взаємозаліку) не допускати.

Припустимо, що сума щомісячної орендної плати становить 5000 грн (крім того, ПДВ – 1000 грн). Орендна плата за перші два місяці оренди сплачується авансом. Орендна плата 100% залишається у розпорядженні Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН та у повному обсязі спрямовується на виконання статутних завдань ІБКіЦБ НААН.

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов’язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та надати покупцю за його вимогою. Тому ІБКіЦБ НААН на дату отримання передоплати виписує податкову накладну на всю суму орендної плати за два місяці – 10000 грн (крім того, ПДВ – 2000 грн).

Відображення в обліку операцій оренди в орендодавця-ІБКіЦБ НААН наведемо в таблиці 2.

Таблиця 2

**Облік орендних операцій у орендодавця – ІБКіЦБ НААН України\***

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Надходження передоплати від орендаря за червень та липень в т.ч. ПДВ	2313 “Реєстраційні рахунки”	6214 “Розрахунки за одержаними авансами”	12000
2. Нарахування орендної плати за використання нерухомого майна в т.ч. ПДВ	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”	12000
4. Відображено податкові зобов’язання з ПДВ на підставі зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2000
5. Проведено залік заборгованості орендаря за червень за рахунок раніше одержаного авансу	6214 “Розрахунки за одержаними авансами”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	6000

\* авторська розробка

Слід звернути увагу, що до 01.01.17 р. для обліку руху коштів на спеціальних реєстраційних рахунках Інститут біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН використовував, зокрема, субрахунки 323 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”, 326 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду”.

План рахунків №1203 для цих цілей пропонує використовувати лише один субрахунок – 2313 “Реєстраційні рахунки”. Вважаємо, що Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН доцільно організувати аналітичний облік за видами відкритих в органі Казначейства рахунків. Пропонуємо відкрити наступні субрахунки:

23131 “Реєстраційні рахунки загального фонду”;

23132 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”;

23133 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

23134 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду”.

Головний бухгалтер ІБКіЦБ НААН має знати та пам’ятати, що Типова кореспонденція субрахунків № 1219 [13] не дає відповідей на чимало запитань, пов’язаних із бухгалтерським обліком у бюджетних установах. Саме тому суб’єкти державного сектору у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов’язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов’язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами із збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику [13].

Звернемо увагу, що нарахування орендної плати припиняється з моменту фактичного повернення орендованого майна за актом прийому-передачі. Якщо об’єкт оренди після закінчення терміну дії договору оренди не переданий орендарем за актом прийому-передачі, останньому нараховується плата за фактичне користування об’єктом в розмірі орендної плати до моменту передачі його за актом прийому-передачі.

Сума, яка підлягає оподаткуванню, відображається в накопичувальній відомості ф. № 409 (меморіальний ордер № 14).

З метою забезпечення прозорості інформації для уповноважених користувачів про отримані доходи від орендної плати, їх використання, а також для контролю і аналізу ефективності використання вільних приміщень бюджетна установа має вести аналітичний облік в розрізі кожного орендаря.

Також слід врахувати, що з 1 січня 2017 року введено в дію НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”. Метою даного положення є формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” визначає порядок переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості.

НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” ввело в теорію та практику обліку бюджетних установ такі поняття як: операційна та інвестиційна нерухомість. Багато питань сьогодні виникає щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості, їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Отже, згідно НП(С)БОДС 129 інвестиційна нерухомість – земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою одержання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу [14]. Тобто, якщо бюджетна установа передає частину приміщення, що використовується нею для власних виробничих чи адміністративних потреб, в оренду, то така нерухомість має бути переведена зі складу операційної до складу інвестиційної нерухомості.



Згідно ст. 6 НП(С)БОДС 129 якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути відчужені окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути відчужені окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови його використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, суб'єкт державного сектору розробляє критерії щодо їх розмежування [14].

На сьогодні на законодавчому рівні нормативно не встановлено критерії для поділу нерухомості. Проте практики використовують вартісний та натуральний метод визначення критерію розмежування. Суть вартісного методу базується на порівнянні вартості частин об'єкта основних засобів, одна з яких використовується як інвестиційна нерухомість, а інша – як операційна. Тобто, якщо вартість інвестиційної частини нерухомості більша, ніж вартість її операційної частини, то такий нерухомий об'єкт слід віднести до інвестиційної нерухомості та обліковувати на відповідному рахунку. Якщо ж переважає вартість операційної нерухомості, то в обліку весь об'єкт нерухомості показується як операційний.

Окрім вартісного методу віднесення нерухомості до операційної чи інвестиційної існує ще й натуральний критерій поділу. Відповідно до нього поділ відбувається на основі відсоткової задіяності нерухомості в тому чи іншому напрямку. Так, якщо понад 50% об'єкта нерухомості використовується як інвестиційна, то такий об'єкт нерухомості має обліковуватися як інвестиційна нерухомість, не дивлячись на те, що інша його частина або використовується як операційна нерухомість, або ж не використовується зовсім, і навпаки [15].

Отже, якщо нерухомість може бути віднесена як до операційної, так і до інвестиційної, в такому випадку ІБКіЦБ НААН має самостійно визначити критерії ознак, за якими об'єкт нерухомості буде віднесено до операційної чи інвестиційної.

У зв'язку з цим вказані критерії слід відобразити у наказі “Про облікову політику підприємства”.

Відповідно до НП(С)БОДС 129 інформація щодо критеріїв ознак поділу нерухомості на операційну та інвестиційну відображається у примітках до річної фінансової звітності, то і вартість інвестиційної нерухомості у балансі необхідно відображати окремою статтею.

Розглянемо умовний приклад.

Установа має у власності приміщення загальною площею 400 м<sup>2</sup>. Частину вирішили передати в операційну оренду. Відокремити (продати) цю частину приміщення неможливо. Розглянемо два варіанти, якщо установа вирішила здати в оренду:

- 1) 100 м<sup>2</sup> приміщення;
- 2) 300 м<sup>2</sup> приміщення.

Відповідно, в наказі “Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку” вказано, що при поділі нерухомості на операційну та інвестиційну слід використовувати натуральний критерій її поділу.

Прості розрахунки показують, що в першому варіанті до інвестиційної нерухомості відноситься лише 25% загальної площі приміщення, тому необхідно усю будівлю відносити до операційної нерухомості та обліковувати згідно з нормами

НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”. У другому варіанті розрахунок показує, що 75% загальної площі приміщення відноситься до інвестиційної нерухомості. У цьому разі необхідно усю будівлю відносити до інвестиційної нерухомості та обліковувати згідно з нормами НП(С)БОДС 129.

Щодо обліку нерухомості у орендодавця, слід зазначити, що План рахунків №1203 передбачає окремі субрахунки для обліку інвестиційної та операційної нерухомості. Так рахунок 10 “Основні засоби” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які контролюються суб'єктом державного сектору, а також об'єктів інвестиційної нерухомості. С субрахунок 1010 “Інвестиційна нерухомість” призначено для ведення обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, а на субрахунок 1013 “Будівлі, споруди та передавальні пристрої” ведеться облік будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, житлових будівель.

Отже, якщо на балансі суб'єкта державного сектору економіки були та є активи, що відносять до інвестиційної нерухомості, їх вартість необхідно виділити і обліковувати на субрахунок 1010. До нього рекомендуємо відкрити аналітичні рахунки з тим, щоб розмежувати об'єкти, що можуть обліковуватись на ньому.

Пропонуємо до субрахунку 1010 “Інвестиційна нерухомість” відкрити наступні субрахунки:

10101 “Земельні ділянки”;

10102 “Будинки”;

10103 “Споруди”.

Ми вважаємо, що такий поділ забезпечить більш повне інформування зацікавлених користувачів облікової інформації про наявність та стан нерухомості підприємства в розрізі її видів.

**Висновки.** Отже, в умовах обмеженості фінансових ресурсів в державному секторі оренда є одним із взаємовигідних варіантів використання активів, а також, поряд з купівлею-продажем, є первинною ланкою реалізації економічних відносин, пов'язаних з використанням основних засобів інших необоротних активів.

В статті ми проаналізували основні положення нововведених НП(С)БОДС 126 “Оренда” та НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, Плану рахунків №1203, якими має керуватись Інститут біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН при відображенні в бухгалтерському обліку операційної оренди.

Нами представлено своє бачення щодо відображення в обліку операцій оренди в орендодавця, адже Типова кореспонденція субрахунків № 1219 не дає відповідей на чимало запитань, пов'язаних із бухгалтерським обліком у бюджетних установах. Запропоновано варіанти організації аналітичного обліку за окремими рахунками, що використовуються під час відображення в бухгалтерському обліку операційної оренди.

Вважаємо, що надані практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку оренди нерухомого майна у бюджетних установах покращать інформаційне забезпечення ефективного управління державним майном.

#### Список використаних джерел

1. Гуцаленко Л.В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л.В.Гуцаленко, Е.О.Довгаль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – №8. – С.82-92.

2. Правдюк Н.Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н.Л. Правдюк, М.В.Правдюк // Облік і фінанси. – 2016. – №2 (72). – С.57-64.
3. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посібник / П. Й. Атамас. – К: Центр учб. л-ри, 2011. – 311 с. : табл.
4. Дорошенко О.О. Нові об'єкти обліку бюджетних установ за НП(С)БОДС: Інвестиційна нерухомість [Електрон. ресурс] / О.О. Дорошенко.– Режим доступу: <http://www.eztuir.ztu.edu.ua>. – Назва з екрану.
5. Кирик Т. В. Проблеми облікового відображення відшкодування витрат на утримання комунального майна в Україні [Електрон. ресурс] / Т.В.Кирик. – Режим доступу: <http://intkonf.org>. – Назва з екрану.
6. Фіреп Д.О. Облік орендних операцій у державному секторі України [Електрон. ресурс] / Д.О. Фіреп – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua>. – Назва з екрану.
7. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидєєва. – Київ: Центр учбової л-ри, 2011. – 440 с.
8. Янчук Г.В. Модернізація системи бухгалтерського обліку бюджетної сфери як необхідність ефективного управління державними фінансами / Г.В. Янчук, О.І.Черешневий // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №1. – С.103-112.
9. Про оренду державного та комунального майна : Закон України від 10 квітня 1992 р. № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 “Оренда”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2010-2011.
12. Податковий Кодекс України: Кодекс України прийнято Верховною Радою України від 02.12.2011р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
13. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджені наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 “Інвестиційна нерухомість”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2010-2011.
15. Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики / Н.Ф. Яремчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №4. – С.143-151.

### Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Hutsalenko L.V. Oblikovo-informatsiina systema zabezpechennia upravlinnia silskohospodarskym pidpriemstvom / L.V.Hutsalenko, E.O.Dovhal // *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky.* – 2016. – №8. – S.82-92.
2. Pravdiuk N.L. Yakist oblikovoi informatsii: sutnist ta metodyka otsinky / N.L. Pravdiuk, M.V.Pravdiuk // *Oblik i finansy.* – 2016. – №2 (72). – S.57-64
3. Atamas P.I. Oblik u biudzhetykh ustanovakh: navch. posibnye / P. Y. Atamas. – K: Tsentr uchb. l-ry, 2011. – 311 s. : tabl.
4. Doroshenko O.O. Novi obiekty obliku biudzhetykh ustanov za NP(S)BODS: Investytsiina nerukhomist [Elektron. resurs] / O.O. Doroshenko.– Rezhym dostupu: <http://www.eztuir.ztu.edu.ua>. – Nazva z ekranu.
5. Kyryk T. V. Problemy oblikovoho vidobrazhennia vidshkoduvannia vytrat na utrymannia komunalnogo maina v Ukraini [Elektron. resurs] / T.V.Kyryk. – Rezhym dostupu: <http://intkonf.org>. – Nazva z ekranu.
6. Firer D.O. Oblik orendnykh operatsii u derzhavnomu sektori Ukrainy [Elektron. resurs] / D.O. Firer – Rezhym dostupu: <http://magazine.faaf.org.ua>. – Nazva z ekranu.
7. Shara Ye. Yu. Bukhhalterskyi oblik u biudzhetykh ustanovakh i orhanizatsiiaakh : navch. posib. / Ye. Yu. Shara, O. M. Andriienko, L. I. Zhydieieva. – Kyiv: Tsentr uchbovoi l-ry, 2011. – 440 s.
8. Ianchuk H.V. Modernizatsiia systemy bukhhalterskoho obliku biudzhetnoi sfery yak neobkhdnist efektyvnoho upravlinnia derzhavnymy finansamy / H.V. Yanchuk, O.I.Chershnevyyi // *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky.* – 2017. – №1. – S.103-112.
9. Pro orendu derzhavnoho ta komunalnogo maina : Zakon Ukrainy vid 10 kvitnia 1992 r. № 2269-KhII [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.2013 № 1203 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 126 “Orenda”, zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24.12.2010 r. № 1629 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: Liha: Zakon elit. – 2010-2011.
12. Podatkovyi Kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy pryiniato Verkhovnoiu Radoiu Ukrainy vid 02.12.2011r. № 2755-VI [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
13. Typova korespondentsiia subrakhunkiv bukhhalterskoho obliku dlia vidobrazhennia operatsii z aktyvamy, kapitalom ta zoboviazanniamy rozporiadnykamy biudzhetykh koshtiv ta derzhavnymy tsilovymy fondamy, zatverdzeni nakazom MFU vid 29.12.2015 r. № 1219 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
14. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 129 “Investytsiina nerukhomist”, zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24.12.2010 r. № 1629 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: Liha: Zakon elit. – 2010-2011.
15. Yaremchuk N.F. Nerukhomist pidpriemstva v konteksti oblikovoi polityky / N.F. Yaremchuk // *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky.* – 2017. – №4. – S.143-151.

**ANNOTATION  
ACCOUNTING PROVISION OF OPERATING LEASE AT THE INSTITUTE OF  
BIOENERGY CROPS AND SUGAR BEETS OF NAAS OF UKRAINE**

**YANCHUK Halyna,**  
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Vice-Rector on Research and Educational  
and Financial and Economic Work,  
Vice-President of Ukrainian  
Scientific-Educational Consortium,*

**KYTAICHUK Tatiana,**  
*Candidate of Economic Sciences,  
Associate Professor of the Accounting and  
Taxation in the Fields of the Economy Department,  
Vinnytsia National Agrarian University  
(Vinnytsia),*

**ZEMLIANA Irina,**  
*Head's assistant on Scientific,  
Innovation-Investment and Financial Activity  
of the Institute of Bioenergy Crops  
and Sugar Beets of NAAS of Ukraine  
(Kyiv)*

*In the article the main provisions of the newly introduced national regulations (standards) of accounting in the public sector 126 "Lease" and 129 "Investment property", the new Plan of accounts in the public sector, by which, from January 1, 2017, the Institute of Bioenergetics crops and sugar beets NAAS should be guided, when reflecting in the accounting the operating leases is analyzed.*

*The authors' vision of reflection of the accounting of lease transactions is presented, as typical correspondence of subaccounts of accounting for the reflection of transactions with assets, capital and liabilities of budget funds and state trust funds do not provide answers to many questions, related to accounting in budgetary institutions. Variants of the organization of analytical accounting for individual accounts, which can be used when reflecting in the accounting of operating leases are proposed.*

**Key words:** operating lease, accounting, national standards of accounting in the public sector, public sector, plan of accounts, analytical accounts, accounting policy.

**Tabl. 2. Lit. 15.**

**АННОТАЦИЯ  
УЧТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ В  
ИНСТИТУТЕ БИОЭНЕРГЕТИЧЕСКИХ КУЛЬТУР И САХАРНОЙ СВЕКЛЫ  
НААН УКРАИНЫ**

**ЯНЧУК Галина Васильевна,**  
*кандидат экономических наук, доцент,  
проректор по научно-педагогической  
и финансово-экономической деятельности,  
вице-президент УНПК "Всеукраинский научно-учебный консорциум",*

**КИТАЙЧУК Татьяна Геннадиевна,**  
*кандидат экономических наук, доцент  
кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики,  
Винницкий национальный аграрный университет  
(г. Винница),*

**ЗЕМЛЯНАЯ Ирина Федоровна,**  
*заместитель директора по научной,  
инновационно-инвестиционной и финансовой  
деятельности Института биоэнергетических культур  
и сахарной свеклы НААН Украины  
(г. Киев)*

*В статье проанализированы основные положения введенных национальных положений (стандартов) бухгалтерского учёта в государственном секторе 126 “Аренда” и 129 “Инвестиционная недвижимость”, нового Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе, которыми с 1 января 2017 года должен руководствоваться Институт биоэнергетических культур и сахарной свеклы НААН при отображении в бухгалтерском учёте операционной аренды.*

*Представлено видение отражения в учёте операций аренды у арендодателя, поскольку Типичная корреспонденция субсчетов бухгалтерского учёта для отражения операций с активами, капиталом и обязательствами распорядителями бюджетных средств и государственными целевыми фондами не дает ответов на многие вопросы, связанные с бухгалтерским учётом в бюджетных учреждениях. Предложены варианты организации аналитического учёта по отдельным счетам, которые могут быть использованы при отражении в бухгалтерском учёте операционной аренды.*

**Ключевые слова:** операционная аренда, бухгалтерский учет, национальные стандарты бухгалтерского учёта в государственном секторе, государственный сектор, план счетов, аналитические счета, учётная политика.

**Табл. 2. Лит. 15.**

### Інформація про авторів

**ЯНЧУК Галина Василівна** – кандидат економічних наук, доцент, проректор з науково-педагогічної і фінансово-економічної роботи, Вінницький національний аграрний університет, віце-президент ННВК “Всеукраїнський науково-навчальний консорціум” (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: dep\_rector1@vsau.vin.ua).

**КИТАЙЧУК Тетяна Геннадіївна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008 м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: tanya19782@i.ua).

**ЗЕМЛЯНА Ірина Федорівна** – заступник директора з наукової, інноваційно-інвестиційної та фінансової діяльності Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН України (03141 м. Київ, вул. Клінічна, 25, e-mail: strugynira@ukr.net).

**YANCHUK Halyna** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Vice-Rector on Research and Educational and Financial and Economic Work, Vice-President of the Ukrainian Scientific-Educational Consortium (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna str., e-mail: dep\_rector1@vsau.vin.ua).

**KYTAICHUK Tatiana** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the Sectors of the Economy, Vinnitsa National Agrarian University (21008 Vinnitsa, 3, Soniachna Str., e-mail: tanya19782@i.ua).

**ZEMLIANA Irina** – Head's assistant for Scientific, Innovation-Investment and Financial Activity of the Institute of Bioenergy Crops and Sugar Beets of NAAS of Ukraine (03141 Kyiv, 25, Clinichna Str., e-mail: strugynira@ukr.net).

**ЯНЧУК Галина Васильевна** – кандидат экономических наук, доцент, проректор по научно-педагогической и финансово-экономической деятельности, Винницкий национальный аграрный университет, вице-президент УНПК “Всеукраинский научно-учебный консорциум” (21008, г. Винница, ул. Солнечная 3, e-mail: dep\_rector1@vsau.vin.ua).

**КИТАЙЧУК Татьяна Геннадиевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008 г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: tanya19782@i.ua).

**ЗЕМЛЯНАЯ Ирина Федоровна** – заместитель директора по научной, инновационно-инвестиционной и финансовой деятельности Института биоэнергетических культур и сахарной свеклы НААН Украины (03141 г. Киев, ул. Клиническая, 25, e-mail: strugynira@ukr.net).

