

УДК 658.1:658.91

JEL Classification M 41

Світлана Іванівна Дерев'янка, к.е.н., доц.

(доцент кафедри «Облік та оподаткування», Національний університет біоресурсів і природокористування України)

ORCID ID 0000-0001-8576-0276

Вікторія Вікторівна Мурга,

(магістр обліку та оподаткування, Національний університет біоресурсів і природокористування України)

СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ (ЛІЗИНГУ) МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА

Стаття присвячена проблемним питанням економічної суті та класифікації операцій з оренди (лізингу) майна підприємства. Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій в Україні здійснюється за допомогою низки національних нормативних актів, а також міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Кожен законодавчий документ розкриває поняття оренди відповідно до сфери свого застосування. Розглянувши зміст орендних відносин можна спостерігати певні протиріччя їх економічної та юридичної сутностей. Для потреб бухгалтерського обліку нормативною базою є НП(С)БО 14, згідно з яким оренда та лізинг є еквівалентними поняттями, але ця рівність є некоректною з юридичної точки зору. Податкове законодавство також ототожнює дані поняття.

Вивчення питання класифікації операцій з оренди (лізингу) дозволило зробити висновки щодо подібності запропонованих вітчизняними та зарубіжними вченими варіантів та ознак. Недоліками досліджуваних класифікацій є несуттєві зміни визначень, формування розподілу за ознаками, що не задовольняють потреби бухгалтерського обліку. Для правильного розуміння класифікації орендних операцій необхідно керуватися необхідністю відображення оренди на рахунках бухгалтерського обліку для можливості складання достовірної фінансової та управлінської звітності підприємства. Поділ оренди за періодичністю, особливостями використання, об'єктом майна є несуттєвими для ведення бухгалтерського та управлінського обліку на підприємстві. Для підвищення достовірності та точності фінансової та управлінської звітності необхідно поглиблено досліджувати питання сутності орендних операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку. Наведено пропозиції щодо удосконалення існуючих класифікацій, що буде сприяти ефективній організації обліку, контролю та аналізу орендних операцій на підприємстві. Напряцювання можуть бути використані під час теоретичного обґрунтування та практичної розробки методики класифікації операцій з оренди (лізингу) майна на підприємствах України.

Ключові слова: облік, оренда, лізинг, позичка, класифікація, ознака.

Постановка проблеми. Орендні відносини набувають все більшого значення, оскільки

© Дерев'янка С.І., Мурга В.В., 2022

оренда виступає вигідним рішенням, незалежно від масштабів та галузей підприємства, за рахунок можливості використання необхідних об'єктів, купівлю яких підприємство собі дозволити не може. Таким чином, оренда набуває статусу невід'ємної частини діяльності підприємств, а відображення орендних операцій – важливою ділянкою в бухгалтерському обліку.

Поширення зазначеної форми ділових відносин пов'язане із зручністю та вигодами для кожної із сторін орендного договору. Так, власник має змогу отримувати дохід від майна, яке не використовується або не є пріоритетним у використанні, при цьому передаючи певною мірою ризики від користування на орендаря. Для орендаря така форма комерційних відносин не потребує одноразового та масштабного вилучення грошових коштів з бюджету компанії, дає змогу зменшити власні ризики за рахунок можливості зміни орендованого майна по закінченню терміну дії договору або завчасного його розірванню. Необхідність вирішення розбіжностей теоретичних положень у їх практичному застосуванні щодо визначення пріоритетних напрямків розвитку орендних відносин, економічної суті оренди (лізингу) та їх класифікації зумовлює актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань обліку орендних операцій займалися науковці Бойко О.В., Бондар О.В., Бутинець Ф.Ф., Братчук Л.М., Головченко Н.В., Горецька Л.Л., Загородній А.Г., Єрмаков О.Ю., Колесникова О.М., Литвиненко І. Ю., Любар О.О., Мочерний С.В., Ніколенко Н.В., Пустовіт Л.О., Сопко В.В., Балтус П., Бернар І., Бондарьов О., Кондрюк Л.В., Майджер Б., Метьюс М.Р., Назарбаєва І., Прилуцький Л.Н., Савчук Р.Р., Ж. Рішар та багато інших. Серед вчених виникають розбіжності щодо розуміння сутності орендних операцій, їх класифікації та відображення в обліку.

Мета статті – вивчення теоретичних положень нормативно-правової бази операцій з оренди (лізингу) та порядку їх застосування у прикладних ситуаціях, а також формування рекомендацій щодо оптимізації порядку запровадження бухгалтерського обліку таких операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасних умовах український бізнес переживає важкі наслідки пандемії та повномасштабне вторгнення російської федерації на територію України, що вимагає від власників запроваджувати нові інвестиції у оновлення виробництва та зміцнення матеріально-технічної бази. Таким чином, оренда виступає однією з найбільш перспективних та простих можливостей для залучення необхідних об'єктів для бізнесу без великих вкладень, а також важливою ланкою зміцнення економічних процесів в Україні.

За статистичними даними, частка вільних офісних площ по Україні станом на 2021 рік склала 14,4%, що на декілька порядків вище за результати попереднього року, і продовжує зростати. За результатами 2021 року всього по Україні було здано в оренду близько 21 тисячі кв.м. офісних площ порівняно з показником у 170 тисяч кв.м. в допандемійний 2019 рік. Відповідно частка вільних площ у 2020 та 2021 роках збільшилася (на 4,5% та 5,9% відповідно), а орендна ставка зменшилась. Основними споживачами оренди офісних приміщень в Україні є компанії, які спеціалізуються на інформаційних технологіях, а також підприємства, що надають певні види послуг бізнесу [10].

Впродовж 2022 року орендна активність залишалася на низькому рівні і була зумовлена переважно оптимізацією площ та продовженнями чи перепідписаннями орендних договорів. На фоні скорочення офісних площ орендарями та відсутністю орендної активності на ринку було зафіксовано, що загальний обсяг офісних площ залишився на рівні 2,1 млн кв.м. Близько 114 000 кв.м нових приміщень були заплановані до введення в експлуатацію до кінця року, у випадку повного завершення військових дій. Орендна ставка на довготривалі контракти коливається в межах від \$9 до \$26 кв.м/міс [10].

Після початку військової агресії росії на території України, разом із зниженням економічних показників та відсутністю ділового клімату у перші місяці 2022 року, орендна активність на офісному ринку Києва майже повністю зупинилась, що пов'язане з низьким попитом. Поступове відновлення на ринку оренди офісних приміщень почалося у червні і триває донині. У середньостроковій перспективі ситуація на ринку офісної нерухомості залишиться складною, оскільки попит на офісні приміщення, прямим індикатором якого є зайнятість населення, залишається обмеженим в умовах економіки воєнного часу. На нашу думку, більш стабільний рівень вакантних площ очікується не раніше 2023 року, поряд із позитивними змінами у діловій активності, динаміці зайнятості та попиті на офісні приміщення.

Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій в Україні здійснюється за допомогою низки національних нормативних актів, а також міжнародних стандартів. Серед науковців, що досліджували проблеми бухгалтерського обліку орендних операцій досі не існує одностайної думки щодо трактування оренди та її чіткої характеристики. В таблиці 1 наведено деякі трактування поняття «оренда» в нормативних та наукових джерелах.

Таблиця 1. Визначення поняття «оренда» в нормативно-правових актах та працях українських вчених

Джерело визначення	Визначення
Господарський кодекс України	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності [4]
Податковий кодекс України (ПКУ)	Господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк [11]
Цивільний кодекс України	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк [17]
НП(С)БО 14 «Оренда»	Угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [12]
МСБО 17 «Оренда»	Угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу [7]
МСФЗ 16 «Оренда»	Договір або частина договору, який передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію [8]
Братчук Л.М.	Оренда - це 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 [2]
Любар О.О., Іщенко Я.Ц.	Оренда - це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду на основі орендної угоди [6]
Головченко Н.В.	Оренда - це господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну [3]
Сопко В.В.	Оренда - господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, направлена на реалізацію готової продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання, а також допоміжної діяльності, яка здійснює їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг [16]
Ваку О., Зарудна Н., Кундеус О.	Орендні операції з позиції власника об'єкта оренди слід розглядати як одну із форм економічних відносин, що є процесом тимчасового передавання права користування й розпоряджання об'єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами, нематеріальними активами та іншим майном) на еквівалентний його вартості розмір орендної плати [1]

Розглянувши сутність орендних відносин можна відмітити протиріччя їх економічної та юридичної сутностей. Для потреб бухгалтерського обліку нормативною базою виступає НП(С)БО 14, згідно з яким оренда та лізинг є еквівалентними поняттями, але ця рівність є некоректною з юридичної точки зору. Податкове законодавство також ототожнює обидва поняття. Орендні операції вчені розглядають як процес між двома сторонами, а саме орендарем та орендодавцем, який передбачає обов'язкове господарське врегулювання таких ділових відносин, тобто укладання договору між сторонами, а сама сутність операції з точки зору бухгалтерського обліку розкривається як передача права на користування певного активу за узгоджену суму на встановлений термін.

Більшість науковців дають схоже трактування даної форми комерційних відносин, проте, сформоване визначення поняття «оренди» Сопко В.В. мало би місце для застосування на підприємствах, які використовують оренду як додаткову форму своєї діяльності, а не основну. На нашу думку, воно не розкриває всіх аспектів сутності та характеристики орендних операцій, а враховує лише взаємодію між виробником, який прагне продати предмет оренди, та орендодавцем, що суттєво відрізняється від характеру таких відносин, якими передбачено участь усіх сторін та обов'язкове врахування передачі прав на користування об'єкту оренди.

Отже, можна зробити висновок про відсутність єдиного розуміння орендних відносин в бухгалтерському обліку, що говорить про необхідність додаткового дослідження даного питання. Варто зазначити, що суперечки серед науковців також виникають щодо питання визначення понять «оренда» та «лізинг», оскільки одні вважають, що ці поняття мають подібний характер і їх доцільно обліковувати за однаковим принципом, а інші наполягають на суттєвій відмінності та запровадженні різних форм обліку таких операцій. Виникнення суперечок пов'язане з недосконалим трактуванням даних понять у нормативно-правовій базі та відсутністю достатньої кількості наукових досліджень з практичним застосуванням теоретичних методик. За своєю сутністю оренда та лізинг мають схожі властивості, проте існує ряд відмінностей. Однією з таких розбіжностей відповідно до Закону України «Про фінансовий лізинг» від 04.02.2021р. № 1201-IX [14] предмет договору лізингу використовується лізингоодержувачем протягом визначеного строку не менше одного року, за що стягується певна плата. Зазначеним законом передбачено чітке, на відміну від орендної плати, визначення лізингового платежу, який включає погашення частини вартості предмета договору, винагороду за орендоване майно, компенсацію відсотків за кредит та інші витрати, пов'язані з виконанням лізингового договору. Узагальнення досліджень порівняльної характеристики оренди та лізингу відображено у таблиці 2.

Таблиця 2. Порівняльна характеристика оренди та лізингу

Критерій	Оренда	Лізинг
1	2	3
Учасники орендних відносин	Орендодавець та орендар	Лізингодавець, лізингоодежувач, постачальник та інші учасники за потреби
Предмет орендних відносин	Неспоживана річ; основні засоби, які орендодавець виготовляє або купляє для подальшої передачі в оренду	Майно, що визначено індивідуальними ознаками, відповідає ознакам основних засобів, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо передачі якого не встановлено обмежень. Об'єктами лізингу не можуть бути земельні ділянки та природні об'єкти
Ознаки орендного договору	Ознаки договору найму	Ознаки договору купівлі-продажу, найму, взяття на виплати тощо
Термін дії орендного	Короткострокова угода, укладається на строк, який	Довгострокова угода, термін якої залежить від строку об'єкту договору, протягом якого амортизується не менше 75 відсотків

Закінчення таблиці 2

1	2	3
договору	вказується в договорі	первісної вартості
Передача прав власності	Залишається за орендодавцем	Визначається договором
Мета орендних відносин	В цілях підприємства чи для особистих потреб	Тільки для підприємницьких цілей
Ознаки орендного платежу	Сплату грошових коштів за отримане тимчасове право користуватися об'єктом оренди	Сплата, яка передбачає відшкодування витрат, які виникли у власника об'єкта разом з його купівлею, з урахуванням передбачуваних законодавством винагород та інших можливих затрат

Джерело: складено автором на основі нормативно-правової бази орендних відносин

Отже, між орендою і лізингом є певні подібності, які полягають у необхідності укладання договору, отриманні права на користування об'єктом на встановлений термін та обов'язковість сплати орендних платежів. Крім того, важливою відмінністю між зазначеними формами орендного договору є можливість лізингоодержувача викупити орендоване майно по закінченню терміну угоди. Ми вважаємо, що фінансовий лізинг має більш широку сферу застосування та є складнішим за своєю характеристикою, включаючи в себе складові кредитних угод та інвестиційної діяльності. Серед думок науковців, що вивчали питання обліку операцій з оренди, під час дослідження можна виділити думку щодо схожості оренди та позички, тож їх порівняння розглянемо у таблиці 3.

Таблиця 3. Порівняння позички та оренди

Критерій	Позичка	Оренда
Нормативно-правова база	Цивільний кодекс України	Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, НП(С)БО 14
Визначення	За договором позички одна сторона (позичкодавець) безоплатно передає або зобов'язується передати другій стороні (користувачеві) річ для користування протягом встановленого строку	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у володіння та користування за плату на певний строк
Документація	Договір оренди	Договір оренди
Види	Можуть бути різних видів залежно від потреб позичальника, а також класифікуватися відповідно до призначення, строків користування, методом оплати та інше	Операційна оренда Фінансова оренда
Передача права власності	Без переходу права власності користувачу	Без переходу права власності орендарю
Оплата за послугу	Відсутня	Передбачена договором
Хто може надавати майно	Фізична або юридична особи та особа, яка здійснює управління майном	Власник, особа, що має майнові права, а також особа, уповноважена укладати договір оренди
Умови користування майном	Виключно користування в особистих цілях	Можливість суборенди
Умови повернення	Повернення після закінчення дії договору у стані, в якому майно було надане	Повернення майна з допустимими наслідками користування, передбачені договором
Бухгалтерський облік	Ведеться за правилами обліку операцій з оренди	Ведеться згідно з НП(С)БО 14

Джерело: складено автором на основі нормативно-правової бази орендних відносин

Як бачимо, головною відмінністю позички та орендних операцій є форма оплати, оскільки в першому випадку плата за користування майном не здійснюється, а у другому випадку стягується орендна плата з орендаря. Крім того, оскільки бухгалтерськими національними стандартами не передбачено окремого документа, який би описував правила ведення обліку позички, то такі операції обліковують як орендні, за виключенням податкових відмінностей відповідно до чинного законодавства.

Порівнюючи оренду з іншими формами ділових відносин, визначимо можливі переваги та недоліки такої форми передачі майна за плату. Якщо для орендодавця вигода очевидна, оскільки можна отримувати дохід за тимчасову передачу майна тим, хто в ньому зацікавлений для здійснення своєї діяльності або інших цілей, то для орендаря постає вибір між орендою та купівлею. У таблиці 4 розглянуто можливі переваги та недоліки оренди для орендаря.

Таблиця 4. Переваги та недоліки оренди для орендаря

Критерій	Переваги оренди	Недоліки оренди
Фінансовий аспект	Низькі місячні платежі, можливість оновлення капіталу без залучення кредитів	Не стабільність цін в Україні та світі, можливість постійного підвищення орендних ставок або рентної плати, немає накопичення власного капіталу
Відповідальність	Всі ризики за несправність або неналежність майна залишається на власникові, за виключенням навмисних дій орендаря.	Можливе обмеження щодо прав на користування майном з боку орендодавця.
Зручність	Простота процесу пошуку та отримання майна в оренду, можливість вибору відповідно до власних потреб та бюджетів.	Стабільне витрачання грошових коштів на майно, яке не є власністю орендаря.
Ремонт та поліпшення	Відсутність відповідальності за будь-які витрати на технічне обслуговування чи ремонт, у випадках, коли це передбачено договором.	Частіше орендарі не можуть вносити зміни по відношенню до орендованого об'єкта.

Отже, можна зробити висновок, що оренда є зручним та простим способом для орендарів розпочати свою діяльність без втягнення в кредитні відносини та зменшити можливі ризики за користування майном, проте така форма має свої недоліки як ймовірність обмеження користування об'єктом та відсутність накопичення власного капіталу.

На рис. 1 відображено класифікацію оренди відповідно до НП(С)БО 14, а також розкриті відповідні визначення та правові особливості.

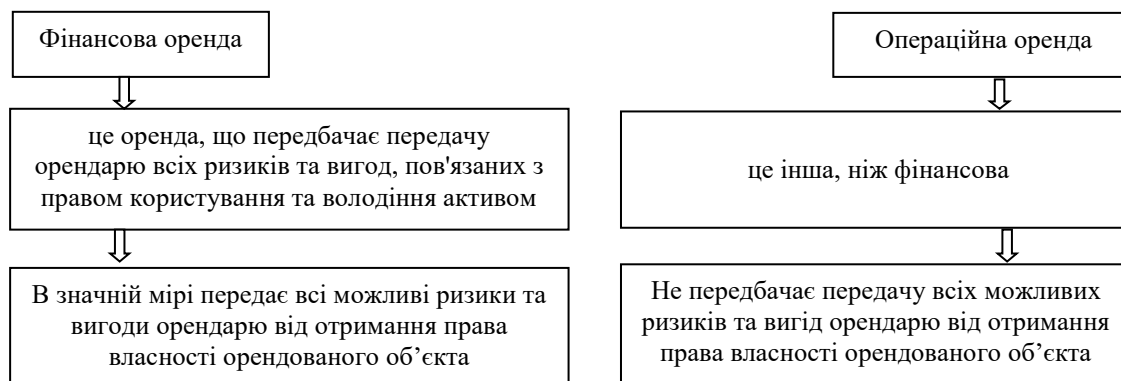


Рис. 1. Види оренди відповідно до НП(С)БО 14

Джерело: [11]

Крім того, НП(С)БО 14 передбачає ознаки віднесення оренди до фінансової, які в значній мірі розкривають сутність такої форми передачі об'єкта у тимчасове використання. Для визначення оренди як фінансової необхідно наявність хоча б однієї з ознак, які зазначені на рисунку 2.

Проаналізувавши основні критерії, якими слід керуватися при визначенні виду оренди за НП(С)БО 14, робимо висновок щодо існування можливих теоретичних та практичних розбіжностей при відображенні у бухгалтерському обліку орендних операцій. Він не містить необхідної інформації щодо обов'язку повертати власникові орендоване майно по закінченні строку дії договору оренди. У прикладних ситуаціях це може викликати певні проблеми при відображенні в обліку орендованих активів, що передбачає самостійне їх визначення працівниками бухгалтерської служби підприємства.

Крім того, у ньому не визначено операції, пов'язані з продажем орендованого активу, вид якого визначено як операційна оренда, та укладенням з власником відповідного договору. Зазвичай, при вирішенні подібних ситуацій враховуються юридичні особливості, передбачені нормативно-правовою базою. Проте, в даному випадку зазначений спосіб не може бути використаний через відсутність поняття операційної оренди у Господарському та Цивільному кодексах України.

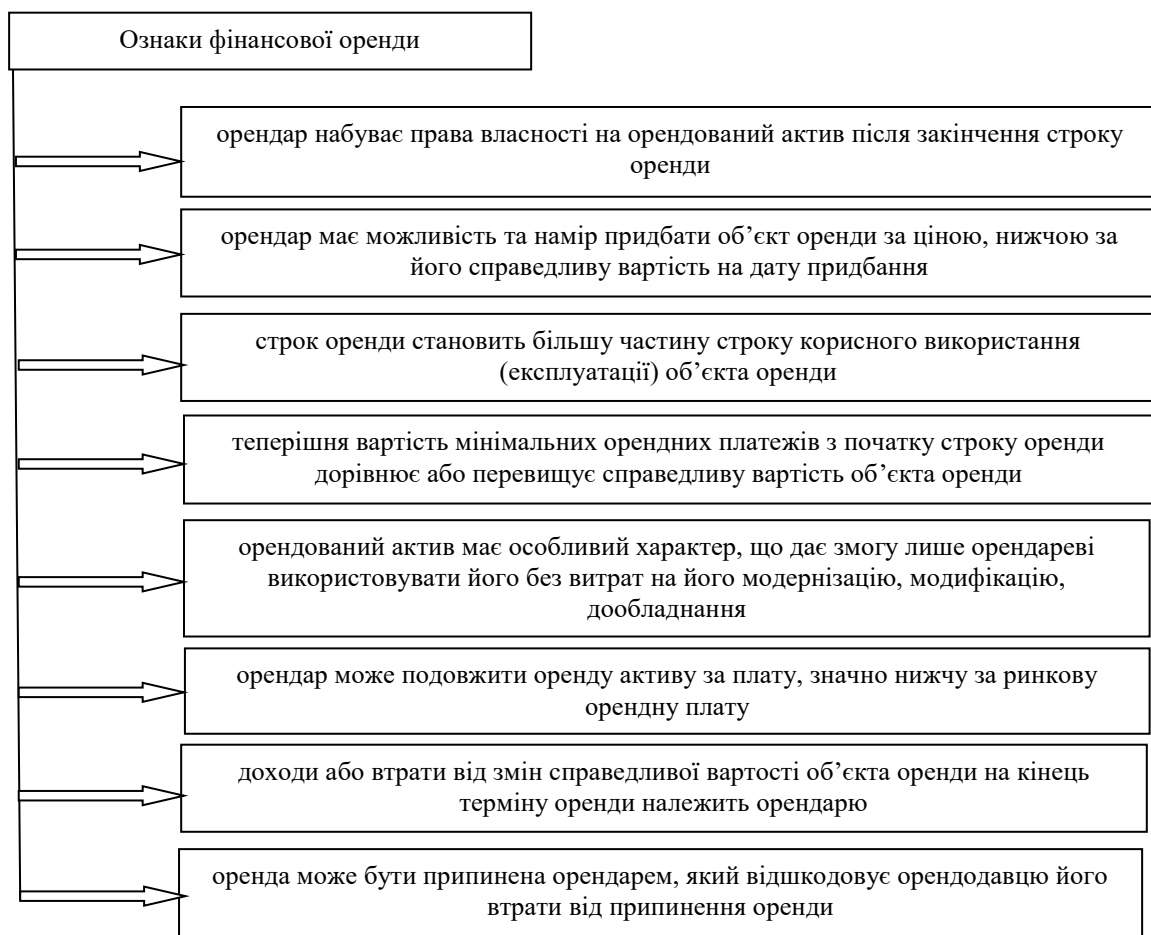


Рис. 2. Ознаки фінансової оренди відповідно до НП(С)БО 14

Джерело: складено на основі [12]

Оскільки вказані в НП(С)БО 14 критерії класифікації відображають переважно економічну функцію орендних операцій, а також не передбачають числових обмежень при їх розподілі, то як наслідок, підприємства отримують більше переваг для прийняття рішень щодо виду оренди майна. Розглянемо класифікацію орендних операцій відповідно до ПКУ, а також дослідимо особливості критеріїв, за якими відбувається їх розподіл. Відповідно до податкового законодавства, лізингова операція – це передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингоодержувачам) за плату та на визначений строк [11]. На рисунку 3 зображено класифікацію орендних операцій відповідно до ПКУ, яке, на відміну від НП(С)БО 14, передбачає повне визначення понять операційного і фінансового лізингу.

ПКУ вживає поняття «фінансовий лізинг» на схожий у НП(С)БО 14 «фінансова оренда». Важливим для цілей обліку є те, що зазначеним податковим нормативом не передбачено виокремлення операцій з оренди та лізингу, а розуміння їх тотожних понять. Отже, враховуючи наведену класифікацію оренди та зазначені особливості можемо зазначити співпадіння ПКУ та положень НП(С)БО 14.

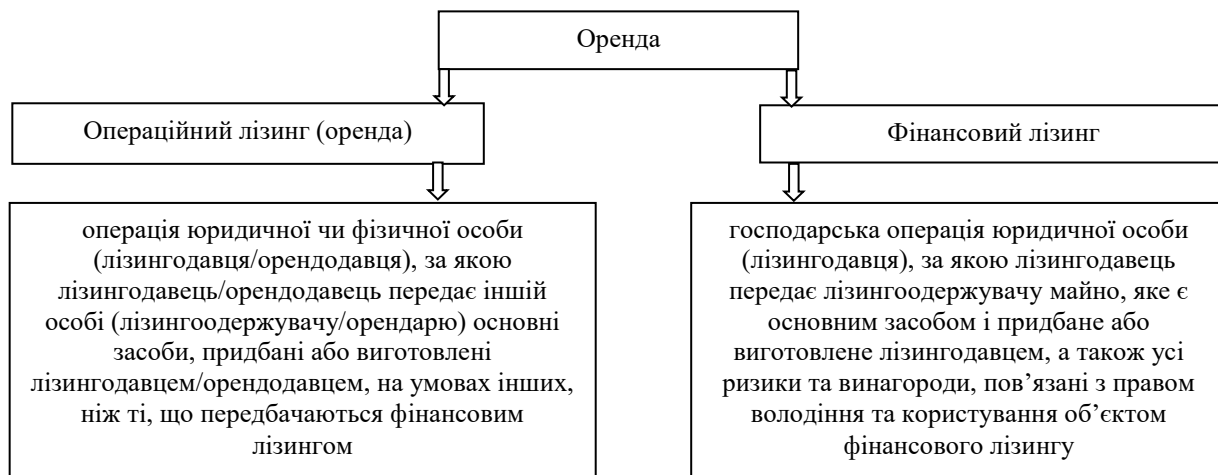


Рис. 3. Класифікація оренди за Податковим кодексом України

Джерело: складено на основі [11]

Господарський кодекс України трактує оренду як операцію, в якій «одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у володіння та користування майно для здійснення господарської діяльності» [4]. Проте, на відміну від ПКУ та НП(С)БО 14, ним передбачено окремі для розуміння поняття оренди та лізингу, а також виокремлення оренди державного та комунального майна. Зазначена класифікація є досить простою для розуміння, проте її використання не може бути доцільним для цілей бухгалтерського обліку.

Передбачені Цивільним кодексом України види оренди наведені на рисунку 4.

Оскільки Цивільний кодекс України передбачає розкриття питань врегулювання договірних відносин відповідно до юридичних аспектів та особливостей тих чи інших ділових взаємозв'язків, то передбачена класифікація не може належним чином задовольняти потреби бухгалтерського обліку орендних операцій. Для правильного розуміння принципу класифікації орендних операцій необхідно керуватися потребою відображення обліку оренди на рахунках підприємства для можливості складання достовірної звітності.

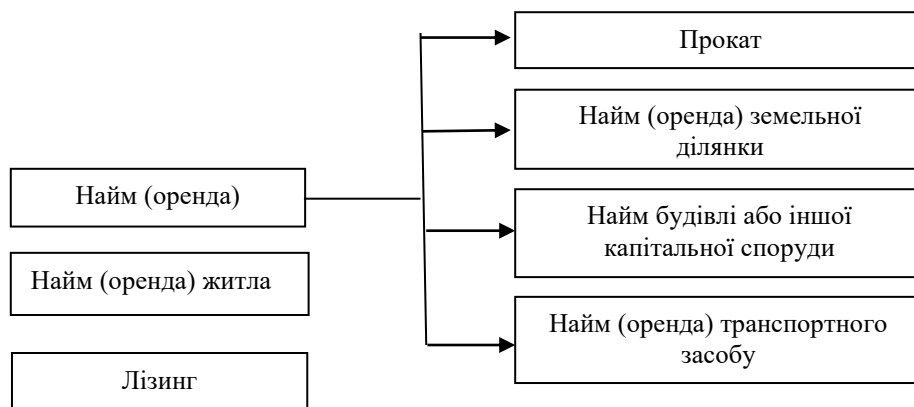


Рис. 4. Класифікація оренди відповідно до Цивільного кодексу України

Джерело: складено на основі [17]

Братчук Л.М. пропонує класифікувати їх за видом об'єкта, формою власності, строком дії договору оренди, а також за умовами нарахування амортизації та безпосередньо організацією бухгалтерського обліку за ними. Вважаємо, що поділ оренди відповідно до об'єкту є досить доцільним у застосування, оскільки матиме вплив на характеристику договору та умови договору. Проте, варто враховувати, що запропонована класифікація формувалася на особливостях сільськогосподарських підприємств, отже вона не може бути універсальною [2]. На думку Ніколенко Н.В. важливими ознаками поділу оренди є форма та розподіл орендного платежу, оскільки «використання зазначених форм оренди призведе до коректування орендних платежів пропорційно темпам інфляції, викупу предмету оренди, розмежування доходів від реалізації орендних послуг і предмету оренди». Хоч авторка говорить про важливість класифікації оренди на операційну та фінансову, в своїх працях вона враховує і розподіл орендних операцій залежно від міри обслуговування орендованого об'єкта. На нашу думку, в запропонованих видах оренди Ніколенко В.В. переважно керувалася питаннями управлінського обліку, оскільки врахування всіх варіантів можуть викликати розбіжності у практичному застосуванні [9].

Розуміючи оренду як тимчасову передачу майна за певну плату та вбачаючи потребу в єдиній системі ознак розподілу з врахуванням правових особливостей, які не передбачені НП(С)БО, Литвиненко І.Ю. пропонує розроблену класифікацію, яка передбачає основні фактори впливу при відображенні в обліку орендних операцій (рис. 5) [5].

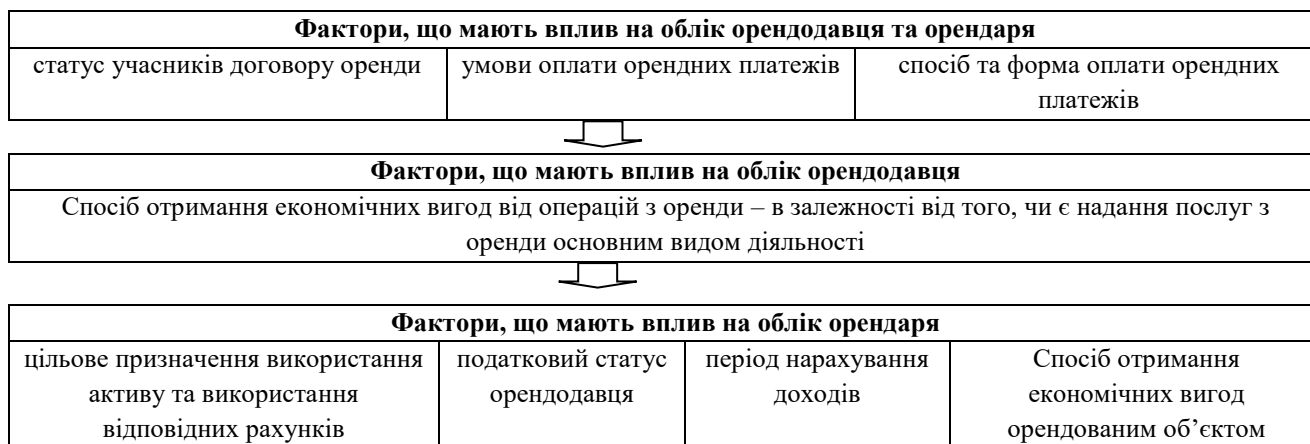


Рис. 5. Вплив факторів на облік операцій з оренди

Наведена класифікація передбачає, що для операцій, які суттєво впливають на облік підприємства необхідно дотримуватися норм положень бухгалтерського обліку, а за несуттєвого характеру створювати додаткові субрахунки. Вважаємо, що це дозволить розкрити всю необхідну інформацію про орендні операції як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку підприємства.

Облік оренди за МСБО 17 мав ряд недоліків, які були особливо відчутними для бізнесу, який широко використовує оренду приміщень (мережі роздрібної торгівлі), транспортних компаній (оренда автомобілів, автобусів), авіакомпаній (оренда літаків), туристичного бізнесу (оренда готелів, будинків, а також транспорту типу автомобілів, автобусів, літаків тощо). Ці проблеми призвели до того, що, фінансова звітність згаданих вище типів компаній не відображала існування певного активу (ресурсу), контроль якого існував у орендаря, хоча він на нього мав лише право користування; не містила інформації про взяті на себе підприємством зобов'язання по оренді, які можуть бути доволі значними; платежі за довгостроковими договорами не враховували знецінення грошей у часі. Дану ситуацію було вирішено виправити через прийняття МСФЗ 16, який набув чинності з 01.01.2019 р.

МСФЗ 16 суттєво змінив підходи до обліку орендних операцій. Відтепер існує єдина облікова модель, яка не відрізняє фінансову та операційну оренду. Ця модель є подібною до обліку фінансової оренди і передбачає, що орендар в своєму балансі має відображати орендований актив як право на користування та визнавати зобов'язання за орендними платежами. Більш детальні вимоги за МСФЗ 16 щодо нововведення відносно права на користування зображено на рисунку 6.

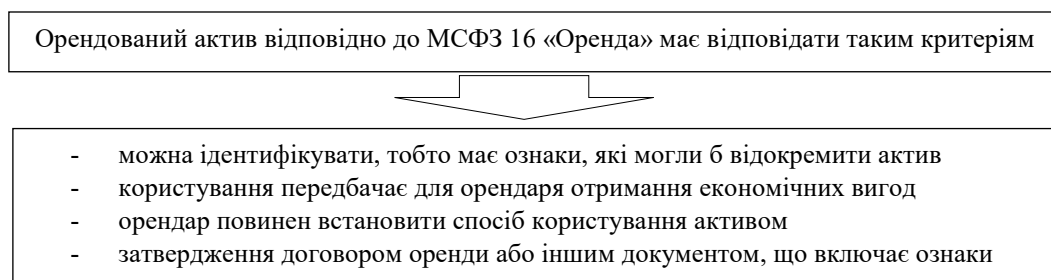


Рис. 6. Критерії визнання активу відповідно до МСФЗ 16

Джерело: складено за [8]

Відмінності в обліку орендних операцій за НП(С)БО 14 та МСФЗ 16 наведено в таблиці 5.

Таблиця 5. Відмінності в обліку орендних операцій за НП(С)БО 14 та МСФЗ 16

Ознака	НП(С)БО 14	МСФЗ 16
Класифікація фінансової оренди	Виокремлено вісім критеріїв віднесення оренди до фінансової	Віднесення оренди до фінансової обґрунтовується залежністю від сутності операції, а не від форми контракту. Виділяється п'ять ситуацій, які, зазвичай, призводять до класифікації оренди як фінансової оренди
Об'єкт орендних операцій	Різні види необоротних активів	Різні види необоротних та оборотних активів
Інформація щодо орендних витрат	Не наводиться	Використовується поняття первісних прямих витрат та визначені обмеження щодо включення різних видів витрат до їх складу

Джерело: складено авторами за [8, 12]

У результаті впровадження МСФЗ 16 суттєво підвищується прозорість оприлюдненої фінансової інформації орендаря – видно його прихований потенціал або раніше приховані зобов'язання. Для відображення орендованого активу та зобов'язань орендаря у фінансовій звітності стандарт не передбачає чітко встановлену графу, проте вимагає, щоб звітність мала чітке розкриття щодо них. Варіантами можуть виступати як ведення окремої графи у звітності підприємства, так і включення до основних засобів з розкриттям такої інформації у примітках. Аналогічно слід розкривати зобов'язання орендаря. На нашу думку, для зручності та встановлення одразу чіткого бачення ситуації слід у фінансовій звітності підприємства виокремити додаткові рядки щодо активів з права користування та орендних зобов'язань.

Проведене дослідження свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо трактування оренди відповідно до її економічної та юридичної сутностей. З юридичного боку орендні відносини відображаються як передача однієї сторони договору іншій певного майна і права користування ним. Щодо економічної складової, то значення оренди полягає у сприянні та забезпеченні відтворення матеріальних благ задля успішного функціонування економічних процесів на мікро- та макрорівні. Під орендою слід розуміти угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Визначено, що лізинг та оренда є різними за змістом операціями, оскільки зазначені форми ділових відносин передбачають особливості щодо подальшої долі активу, його виду та тривалості договору. Для підвищення достовірності та точності фінансової та управлінської звітності підприємства необхідно більше детально дослідити питання сутності орендних операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку з урахуванням можливих розбіжностей через їх подвійний характер.

ЛІТЕРАТУРА

1. Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. *Галицький економічний вісник*. Т. : ТНТУ, 2019. Том 60. № 5. С. 102–111.
2. Братчук Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: автореферат дис. на здобуття наук. ступеня: 08.06.04. УААН, 2005.
3. Головченко Н. В. Методика бухгалтерського обліку орендних операцій. *Економічні науки*: зб. матеріалів доп. учасн. наук.-практ. конф. Черкаси: ЧДТУ, 2010. С. 189 – 192.
4. Господарський кодекс України. Кодекс України: 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436> (дата звернення: 25.11.2022).
5. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. С. 152-158.
6. Любар О., Іщенко Я. П. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/23863.pdf> (дата звернення 25.11.2022).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_018 (дата звернення: 15.11.2022).
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда»: URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 15.11.2022).
9. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. *Економічні науки*. 2013. С. 302-311.
10. Офісний ринок все ще не відновився, а динаміка оренди торгових площ сповільнилася: статистика ринку комерційної нерухомості України URL: <https://kyiv.media/news/ofisnyj-rynok-vse-shhe-ne-vidnovyvsa-pislya-koronakrzyz-statystyka-rynku-kommercijnoyi-neruhomosti-ukrayiny> (дата звернення: 20.11.2022).
11. Податковий кодекс України. Кодекс України: 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.11.2022).
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28 липня 2000 р. №181 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (дата звернення: 17.11.2022).
13. Про затвердження Національного стандарту №2 "Оцінка нерухомого майна" : Постанова Каб. Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1442 : станом на 15 квіт. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-p#Text> (дата звернення: 17.11.2022).

14. Про фінансовий лізинг: Закон України від 4 лютого 2021 р. №1201-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text> (дата звернення: 20.11.2022).
15. Семенова С.М. Актуальні питання обліку оренди за міжнародними стандартами. Науково-методична конференція ДУІТ. Секція «Актуальні питання бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту на підприємствах транспорту і суміжних галузях», 27-29 березня 2019 р. Київ: ДУІТ, С. 305-307.
16. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2014. 435-440 с.
17. Цивільний кодекс України: Кодекс України № 435-IV від 16.01.2003р. URL: <http://sop.com.ua/regulations/1521/8199/8200/461727/> (дата звернення: 20.11.2022).

REFERENCES

1. Vakun O., Zarudna N., Kundeus O. (2019), "Problematic aspects of accounting for lease transactions according to national and international financial reporting standards". *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*. Т. : TNTU, Tom 60. vol. 5. pp. 102–111.
2. Bratchuk L.M. "The account of lease operation in agricultural enterprises", Ph.D. Thesis Accounting, analysis and audit. National scientific centre "Institute of agrarian economy" UAAS, Kyiv, 2005.
3. Holovchenko N.V. (2010), "Methodology of accounting of rental transactions". *Ekonomichni nauky: zb. materialiv dop. uchasn. nauk.-prakt. konf.* [Conference Proceedings of the Scientific and Practical Conference]. Cherkasy: ChDTU, pp. 189 – 192.
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Commercial Code of Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436> (Accessed 25 November 2022).
5. Lytvynenko I.Iu. (2010), "Accounting objects in the field of lease relations". *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*. pp. 152-158.
6. Liubar O., O., Ishchenko Ya. P. "Organization and method of accounting for lease transactions in agricultural enterprises", available at: <http://repository.vsau.org/getfile.php/23863.pdf> (Accessed 25 November 2022).
7. International accounting standard 17 «Leases», available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_018 (Accessed 15 November 2022).
8. International financial reporting standard 16 «Leases», available at: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (Accessed 15 November 2022).
9. Nikolenko N.V. (2013), "Classification of lease transactions for accounting purposes", *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho institutu. Ekonomichni nauky*. pp. 302-311.
10. The official site of Kyiv.News. Ofisnyi rynek vse shche ne vidnovyvsia, a dynamika orendy torhovykh ploshch spovilnylasia: statystyka rynku komertsii noi nerukhomosti Ukrainy available at: <https://kyiv.media/news/ofisnyj-rynok-vse-shhe-ne-vidnovyvysya-pislya-koronakryzy-statystyka-rynku-komercijnoyi-nerukhomosti-ukrayiny> (Accessed 20 November 2022).
11. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 17 November 2022).
12. The Verkhovna Rada of Ukraine (2000), Order, Regulations "On the approval of the National Regulation (standard) of accounting 14 "Lease"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (Accessed 17 November 2022).
13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2004), Resolution, Standard "On the approval of the National Standard 2 "Evaluation of real estate"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-p#Text> (Accessed 17 November 2022).
14. The Verkhovna Rada of Ukraine (2021), The Law of Ukraine "On Financial Leasing", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text> (Accessed 20 November 2022).
15. Semenova S.M. (2019), "Actual issues of lease accounting according to international standards". *Naukovo-metodychna konferentsiia DUIT. Sektsiia «Aktualni pytannia bukhgalterskoho obliku, opodatkuvannia ta audytu na pidpriemstvakh transportu i sumizhnykh haluzei»*, Kyiv: DUIT, pp. 305-307.
16. Sopko V.V. (2014), *Bukhgalterskyi oblik v upravlinni pidpriemstvom* [Accounting in enterprise management]: navch. posibnyk. Kyiv: KNEU. pp. 435-440.
17. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "The Civil Code of Ukraine", available at: <http://sop.com.ua/regulations/1521/8199/8200/461727/> (Accessed 20 November 2022).

Svitlana Derevianko, PhD in Economics, Associate Professor
(Associate Professor, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine)

Viktoria Murha
(Master of accounting and taxation, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine)

THE ESSENCE AND CLASSIFICATION OF OPERATIONS ON RENT (LEASING) OF PROPERTY OF THE ENTERPRISE

The article is devoted to the problematic issues of economic essence and classification of operations on rent (leasing) of enterprise property. The legal regulation of lease accounting in Ukraine is carried out by a number of national regulations and international accounting standards. Each legislative document reveals the concept of lease in accordance with the scope of its application. Having considered the content of lease relations, one can observe certain contradictions of their economic and legal essence. For the needs of accounting, the regulatory framework is National Accounting Standard (NAS) 14, according to which rent and leasing are equivalent concepts, but this equality is incorrect from a legal point of view. Tax legislation also identifies these concepts.

The study of the classification of lease (leasing) operations allowed to draw conclusions about the similarity of the options and features proposed by domestic and foreign scientists. The disadvantages of the studied classifications are insignificant changes in definitions, the formation of distribution by features that do not meet the needs of accounting. For a correct understanding of the classification of lease transactions, it is necessary to be guided by the need to reflect the lease in the accounting accounts for the possibility of drawing up reliable financial and management reports of the enterprise.

Division of lease by periodicity, peculiarities of use, object of property are not essential for accounting and management accounting at the enterprise. To improve the reliability and accuracy of financial and management reporting, it is necessary to study in depth the essence of lease transactions and their reflection in accounting. Proposals for improving existing classifications are presented, which will contribute to the effective organization of accounting, control and analysis of lease operations at the enterprise. The developments can be used in the theoretical substantiation and practical development of the methodology for classification of lease (leasing) operations at Ukrainian enterprises.

Keywords: *accounting, rent, leasing, loan, classification, sign.*

Стаття прийнята до друку 25 листопада 2022 року