

довести, що керувати процесом формування синергетичного ефекту на підприємствах гірничо-металургійного кластеру регіону в період виконання інвестицій в інновації можливо за рахунок важелів: операційного, маркетингового, екологічного, технологічного та організаційного;

довести, що максимізація прибутковості, а отже, і стрибок ефективності гірничо-металургійного кластеру регіону у післякризовий період можливий лише при інвестуванні і освоєнні проривних інновацій в процесі реалізації стратегічної інноваційної політики, розробленої на парадигмах синергетичного розвитку підприємств Групи «Метінвест».

#### Список літератури

1. Модернізація України – наш стратегічний вибір: Щорічне Посилання Президента України до Верховної Ради України. – К.: НІСД, 2011. - 432 с.
2. **Аргучинцева А.В.** Моделирование и управление процессами регионального развития / **А.В. Аргучинцева, В.К. Аргучинцев, В.А. Батурич** / Под. ред. **С.Н. Васильева** – М.: ФИЗМАТЛИТ, 2001. – 432 с.
3. Регіони України: проблеми та пріоритети соціально-економічного розвитку: монографія / за ред. **З.С. Варналія**. – К.: Знання України, 2005. – 498 с.
4. Стратегічні виклики XXI століття суспільству та економіці України: В 3 т / За ред. акад. НАН України **В.М. Гейця**, акад. НАН України **В.П. Семиноженка**, чл.-кор. НАН України **Б.Є. Кваснюка**. – К.: Фенікс, 2007. Т 2: Інноваційно-технологічний розвиток України / За ред. акад. НАН України **В.М. Гейця**, акад. НАН України **В.П. Семиноженка**, чл.-кор. НАН України **Б.Є. Кваснюка**. – К.: Фенікс, 2007. - 564 с.
5. Методы классической и современной теории автоматического управления: Учебник в 5-ти тт. 2-е изд. перераб. и доп. Т. 5: Методы современной теории автоматического управления / Под ред. **К.А. Пупкова, Н.Д. Егупова**. – М.: Издательство МГТУ им. Н.Э.Баумана, 2004. – 784 с.
6. **Томпсон А.А., Стрикленд А. Дж.** Стратегический менеджмент. Концепции и ситуации для анализа / **А.А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд** – 12 изд: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2002. –928 с.
7. **Занг В. Б.** Синергетическая экономика: Время и перемены в нелинейной экономической теории.– М. : Мир, 1999.– 335 с.
8. Сборник: технико-экономические показатели горнодобывающих предприятий Украины в 2009-2010 гг. Кривой Рог: ГП «НИГРИ», 2011. – 305 с.
9. **Гончаров В. В.** Руководство для высшего управленческого персонала в 2-х томах. Том 1. – М.: МНИИПУ, 1996. – 752 с.
10. **Хорольський В.П., Хорольський К.Д.** Методологія і методи управління адаптацією інноваційних процесів на підприємствах Групи «Метінвест» // Вісник КНУ: Кривий Ріг, 2013. - Вип. 34. – С. 175-179.

Рукопис подано до редакції 21.03.13

УДК 657: 339.187.6

О.М. БРАДУЛ, д-р економ. наук, проф., Криворізький національний університет,  
Н.В. ГОЛОВЧЕНКО, канд. економ. наук,

Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського

#### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

У статті конкретизовано економіко-правовий зміст оренди як об'єкту обліку, уточнено сутність орендних операцій; досліджено методичні основи обліку орендних операцій, розроблено рекомендації щодо удосконалення методики синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів в оренді, розрахунків, доходів та витрат з оренди.

**Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями.** На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, придбання сучасного обладнання, впровадження новітніх технологій. В ситуації, коли підприємствам складно задовольнити потреби у доступних кредитних ресурсах за допомогою банківської системи, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних засобів оновлення засобів виробництва.

Недостатня дослідженість економіко-правового змісту орендних операцій, недосконалість чинного законодавства, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвели до існування значної кількості питань теоретичного та методичного характеру, що потребують подальшого опрацювання. Це обумовлює актуальність дослідження.

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку орендних операцій зробили вітчизняні вчені: О. Байдик, О.В. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бондар, О.М. Брадул, Л.М. Братчук, О.В. Габрук, С.Ф. Голов, Л.Л. Горещька, А.П. Гринько, М.Я. Дем'яненко, А.Г. Загородній, О.М. Колесникова, С.М. Лайчук, В.Б. Моссаковський, С.В. Мочерний, Л. Пантелейчук, Л.Н. Прилуць-

кий, Ю. Проценко, О. Риндя, Я.Б. Усенко, Ф. Шамхатов., І.В. Яценко та ряд інших провідних вчених.

Питанням теорії та практики обліку орендних операцій присвячені роботи таких закордонних фахівців, як І. Бернар, В.В. Ковальов, Ж.-К., М. Коллі, Р. Метьюс, І. Назарбаєва, М.Х.Б. Перера, С.Е. Пивоваров, Ж. Рішар, Сігел Джоел Дж. та ін.

Проведені ними дослідження проблем теоретичного і практичного характеру вплинули на розвиток бухгалтерського обліку орендних операцій. При цьому вітчизняними вченими недостатня увага приділяється удосконаленню методики обліку орендних операцій з врахуванням національних особливостей економіки і права.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження теоретичних засад та чинної методики обліку орендних операцій, визначення напрямів їх удосконалення.

**Викладення основного матеріалу та результати.** Дослідженню методики обліку орендних операцій має передувати коректне як в юридичному, так і в економічному аспектах визначення категорії «оренда».

Узагальнення теоретичних положень щодо економічної природи оренди, критична оцінка існуючих підходів до визначення економічних категорій «найом», «оренда», «лізинг», «прокат» «кредит», «продаж у розстрочку» дало змогу здійснити розмежування цих понять, виділити оренду у системі майнових відносин як своєрідний вид майнового найму, якому притаманний розподіл функцій власності - відокремлення права користування та володіння майном від права розпорядження ним. Отже, оренду можна визначити як особливу форму володіння та користування майном, яке не є власністю користувача.

Оренда як об'єкт обліку характеризується сукупністю господарських операцій, що відбуваються в межах визначеного часу, а значить являє собою процес. Він починається з моменту надання (прийняття) майна, триває протягом строку користування ним, закінчується поверненням або викупом орендованого об'єкту та весь цей час супроводжується періодичними розрахунками. Оренда є господарським процесом, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

В результаті наукового дослідження встановлено, що орендними операціями є господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкта оренди наприкінці її терміну.

Результати дослідження свідчать про наявність неоднозначних та суперечливих підходів до визначення видів оренди та надання їм певних ознак.

Методологічні основи формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 14 «Оренда».

Згідно П(С)БО 14 «Оренда» [1] оренду слід поділяти на фінансову та операційну відповідно до того, якою мірою ризику та вигоди, пов'язані з правом власності на орендований актив, стосуються орендодавця та орендаря. Дослідження змісту термінів «ризиків» та «вигоди» відповідно до нормативно-правових документів та зіставлення ризиків та вигод, що виникають при операційній та фінансовій оренді дозволяє зробити висновок, що в більшості випадків вони співпадають незалежно від виду оренди (таблиця 1).

Крім того, нормами Цивільного кодексу України [2] чітко визначена приналежність зазначених ризиків і вигод: за звичайних умов ризику як невід'ємний елемент права власності належать орендодавцю, а вигоди від використання орендованого майна - орендарю. Відповідно до цього, що з позиції прийняття економічних ризиків та вигод виділення фінансової та операційної оренди як окремих її видів не є обгрунтованим.

Таблиця 1

Можливі ризики та вигоди від орендованого майна

Показники	Операційна оренда	Фінансова оренда
Ризики у формі:		
Збитків внаслідок простоювання орендованого обладнання	Так	Так
Збитків внаслідок застосування застарілих технологій	Так	Так
Втрати доходів внаслідок зміни економічних умов	Так	Так
Економічні вигоди у формі:		
Отримання доходів орендарем від використання орендованого майна	Так	Так
Доход від продажу орендованого майна	Ні	Ні

Згідно з діючою методикою, облік основних засобів, отриманих на умовах фінансової оренди, передбачено вести на рахунку 10 «Основні засоби». На субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» рахунка 15 «Капітальні інвестиції» обліковують витрати, пов'язані з надходженнями до введення об'єкта оренди в експлуатацію [3].

Одним із основних завдань бухгалтерського обліку фінансової оренди є класифікація та розподіл фінансових витрат орендарем. Розв'язання цього завдання залежить від складу мінімальних орендних платежів, які потребують спеціальних розрахунків у порядку, встановленому П(С)БО 14 «Оренда». Вони складаються з вартості об'єкта оренди, яку нами розглянуто вище, та фінансових витрат, що визначаються як різниця між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта фінансової оренди. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом терміну оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду. Так, орендар розмежує вартість об'єкта оренди і розмір фінансових витрат у складі орендної плати.

У бухгалтерському обліку орендар відображає фінансові витрати по дебету субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» та кредиту субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». На субрахунку 684 обліковується нарахування відсотків не тільки за використання майна, отриманого в оренду, а й використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит, та інші операції. На нашу думку, для обліку зобов'язань фінансових витрат необхідно передбачити окремий аналітичний рахунок «Розрахунки з фінансової оренди». Саме він забезпечить деталізацію інформації про зобов'язання з оренди, відображеної за узагальненим субрахунком 684.

Формування інформації про зобов'язання в орендаря здійснюється на рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» субрахунок 531 «Довгострокові зобов'язання з фінансової оренди». Формування ж поточної кредиторської заборгованості з оренди здійснюється за рахунок зменшення його довгострокових зобов'язань. Таке виокремлення зобов'язань є необхідним при підготовці інформації для прийняття управлінських рішень та складання звітності. Це дає змогу оцінити ступінь гарантії їх погашення і контролювати суми оборотного капіталу підприємств.

Для обліку зносу необоротних активів призначено рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», по кредиту якого узагальнюється інформація про нараховану амортизацію [3].

Відповідно до п. 6 П(С)БО 14 «Оренда», витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Отримане в операційну оренду майно орендар обліковує на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за інвентарними номерами орендодавця та вартістю, зазначеною в договорі. Оскільки право власності на майно не переходить до орендаря, то відповідно він не здійснює і капітальних вкладень. Його облік обмежується відображенням розрахунків з орендної плати.

Орендодавець при передачі об'єкта оренди у фінансову оренду списує його з балансу й отримує дохід від здійснення такого виду інвестування капіталу. Так, орендодавець, прийнявши рішення про передачу майна в оренду, згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, призначені для продажу, та діяльність, що припиняється» переводить його зі складу необоротних активів у запаси, а саме на субрахунок 286 «Необоротні активи, утримувані для продажу». Передача майна в оренду відображається по кредиту субрахунку 286 і дебету субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». На суму довгострокової дебіторської заборгованості з фінансової оренди визнається операційний дохід, що відображується за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». Чинною Інструкцією із застосування Плану рахунків описана методика застосовується для обліку операцій продажу необоротних активів [3,4].

Проведене дослідження показало необґрунтованість ототожнення процесів реалізації власних необоротних активів та надання їх в фінансову оренду. Спільними ознаками у вказаних операціях є лише момент вибуття цих засобів із балансу підприємства. При реалізації необоротного активу змінюється власник, а при фінансовій оренді - його відчуження не відбувається.

Далі об'єкт фінансової оренди в бухгалтерському обліку орендодавця відображається як дебіторська заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості. Дебіторська заборгованість в орендодавця відображається на рахунках 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість» і 37 «Розрахунки з різними дебіторами» [3].

Повернення об'єкта фінансової оренди орендодавцю відображається в бухгалтерському обліку як зворотній продаж за звичайною ціною не нижче первісної вартості, зменшеної на суму амортизаційних відрахувань. Вважаємо необґрунтованим, що орендодавець, який є власником майна, здійснюючи оренду майна, за бухгалтерськими даними продає його, а при поверненні - знову придбає в орендаря. Це викликає викривлення і в оподаткуванні операцій оренди.

Дослідження чинної методики обліку орендних операцій показало, що повне запозичення із зарубіжної практики методологічних основ обліку орендних операцій, які викладені у П(С)БО 14 «Оренда», призвело до стану, коли більшість операцій щодо дисконтування, розрахунку чистих інвестицій в оренду, негарантованої ліквідаційної вартості у вітчизняній практиці не застосовуються. Відірваність норм П(С)БО 14 від реального економічного стану України обумовлює потребу удосконалення методики обліку орендних операцій.

Проведене дослідження показало доцільність поширення методичних засад обліку орендних об'єктів лише на позабалансових рахунках на всі види оренди, що визначає особливість реалізації принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою.

Враховуючи, що на сьогодні оренда є особливим та розповсюдженим видом господарської діяльності, тому виходячи з принципу суттєвості запропоновано систему субрахунків для накопичення та систематизації інформації про основні об'єкти обліку в орендодавця: 185 «Необоротні активи в оренді», 136 «Знос (амортизація) необоротних активів в оренді», 378 «Розрахунки за необоротні активи в оренді», 713 «Дохід від оренди необоротних активів», 9491 «Витрати від оренди». Для обліку орендних операцій у орендаря до існуючих рахунків запропоновано ввести субрахунок 686 «Розрахунки за орендовані необоротні активи».

Для ефективної організації аналітичного обліку орендних активів у орендодавця та об'єктів, прийнятих в оренду, у орендаря запропоновано до рахунків 185 «Необоротні активи в оренді» та 01 «Орендовані необоротні активи» застосування системи субрахунків, аналогічних рахункам 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» та 15 «Капітальні інвестиції». Для аналітичного обліку амортизації майна в оренді запропоновано до рахунку 136 «Знос (амортизація) необоротних активів в оренді» ввести субрахунки 1361 «Знос необоротних матеріальних активів в оренді» та 1362 «Амортизація нематеріальних активів в оренді».

На підставі запропонованих напрямів удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій доцільно внести зміни до балансу підприємства. Згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності у балансі повинні окремо відображатися елементи зі схожими характеристиками і розділяти елементи з різними характеристиками. Отже, об'єкти в оренді слід відображати в балансі окремою статтею. Саме за таких умов інформація в балансі відповідатиме ознаці доречності, яка характеризує її здатність впливати на рішення, що приймаються на її основі.

Запропонований підхід відображення орендних операцій забезпечує:

дотримання принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою при відображенні орендованого майна в бухгалтерському обліку (оскільки воно приносить економічну вигоду), але на позабалансових рахунках (оскільки підприємство не має права юридичної власності);

відображення в балансі лише тих цінностей, які знаходяться у юридичній власності підприємства, що сприятиме найбільш точній оцінці фінансового стану підприємства, особливо його ліквідності та платоспроможності;

відображення в системі обліку об'єктів, що знаходяться не лише в юридичній, але й економічній власності. Форма її реалізації проявляється через привласнення доходів від використання орендованого майна.

**Висновки та напрямок подальших досліджень.** За результатами аналізу теоретичних концепцій власності як основи до побудови бухгалтерського обліку орендних операцій, порівняння міжнародного та українського досвіду з обліку досліджених операцій розроблено методичні засади обліково-правового відображення орендних операцій за формами їх прояву, що дозволяє забезпечити дотримання принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою з одночасним відображенням в балансі лише майна, яке знаходиться у власності підприємства.

Прийняття викладених пропозицій теоретичного і методичного характеру сприятиме забезпеченню якісних характеристик облікової інформації щодо окремого відображення активів і зо-

бов'язань з різним застосуванням в діяльності підприємства і, як наслідок, підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень.

### Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджений наказом Міністерства Фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (у редакції N 1591 від 09.12.2011).
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435 – IV, із змінами та доповненнями (у редакції №1618-IV від 18.03.2004 р.).
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 № 291, із змінами та доповненнями (у редакції від 09.12.2011 р.).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, призначені для продажу, та діяльність, що припиняється», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 05.03.2008 р. № 498.

Рукопис подано до редакції 21.03.13

УДК 330.1

С.А. ХАРІН, д-р техн. наук., доц., ДВНЗ «Криворізький національний університет»

## АНАЛІЗ ДИНАМІКИ ІННОВАЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ УКРАЇНИ

Розглянуто проблему інноваційного потенціалу України. Співставлено чисельність вищих навчальних закладів та студентів в них. Проаналізовано можливості підготовки фахівців за напрямком «Гірництво», аспірантів та докторантів. Наведено динаміку чисельності наукових кадрів та витрат на інновації.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Аналіз сучасного стану досліджень інноваційного потенціалу свідчить про необхідність більш детального висвітлення питань, що пов'язані з такою його важливою складовою, як інженерні кадри у галузі розробки корисних копалин.

**Постановка задачі.** Дослідження динаміки науково-технічного потенціалу України в період незалежності з урахуванням змін в підготовці кадрів вищої кваліфікації та фахівців гірничої справи.

**Викладення матеріалу і результати.** Розвиток економіки України у глобальному світі потребує активізації інноваційного потенціалу держави, набуття їм сучасного характеру, що відповідає складним викликам часу. Наукова галузь в Україні має розвинену мережу організацій.

Вона об'єднує наукові заклади, проектно-конструкторські організації, дослідно-експериментальні лабораторії та підрозділи.

Найважливіший елемент науково-технічного потенціалу України - кадри. До наукових і науково-педагогічних працівників належать: академіки і члени-кореспонденти всіх академій (Національної академії наук України, Української академії аграрних наук, Академії медичних наук України, Академії педагогічних наук України, Академії правових наук України, Академії інженерних наук України); особи, що мають науковий ступінь і вчене звання, незалежно від характеру і місця роботи; особи, які ведуть науково-дослідну роботу в наукових закладах, а також науково-педагогічну роботу у вищих навчальних закладах; спеціалісти, зайняті науковою роботою на промислових підприємствах та у проектних організаціях.

Провідною ланкою системи наукових кадрів є наукові працівники вищої кваліфікації, тобто особи, що мають науковий ступінь і вчене звання. Науковий потенціал України зосереджений у чотирьох основних секторах: академічному, галузевому, вищої освіти і заводському. Найбільша частина наукових кадрів країни зайнята у галузевому секторі. Галузевий сектор науки виконує переважно прикладні дослідження, які забезпечують зв'язок науки з виробництвом. На другому місці перебуває сектор вищої освіти, де основним завданням науковців є передача знань та підготовка профільних висококваліфікованих спеціалістів. Решта науковців припадає на академічний сектор, де проводяться фундаментальні дослідження.

Підготовку спеціалістів у різних галузях економіки, а серед них - наукових кадрів - здійснюють багаточисельні вищі навчальні заклади, у тому числі й недержавні, які створені порівняно недавно. Динаміка кількості таких закладів, згідно [1], представлена на рис. 1. Звертає на себе увагу дуже суттєвий ріст вказаних установ освіти. Так, якщо на початок 1990/91 навчального року, за часів існування Радянського Союзу, функціонувало 149 закладів, то в 1994/95 навчальному році вже 232 або на 56 % більше. З цього року постійно відбувалося помітне зрос-