

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2022. № 10.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.10.19>

УДК 657.076.4

А. М. Волківська,

*к. е. н., доцент, заступник директора з науково-методичної роботи,
Житомирський інститут ПрАТ «ВНЗ «МАУП»,
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1254-6057>*

О. В. Аксьонова,

*к. е. н., директор, доцент кафедри управління і адміністрування,
Житомирський інститут ПрАТ «ВНЗ «МАУП»,
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0380-9035>*

Г. В. Осовська,

*к. е. н., професор, завідувач кафедри управління та адміністрування,
Житомирський інститут ПрАТ «ВНЗ «МАУП»,
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8919-227X>*

Т. О. Вишнівська,

*старший викладач кафедри управління і адміністрування, головний бухгалтер,
Житомирський інститут ПрАТ «ВНЗ «МАУП»,
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0112-7156>*

ОГЛЯД ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ПЕРІОДИЧНОЇ ЛІТЕРАТУРИ ЩОДО ОРЕНДИ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

A. Volkivska,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Management and Administration, Deputy Director for Scientific and Methodological Work, Zhytomyr Institute PJSC «UZ «MAPM»,

O. Aksonova,

PhD in Economics, director, Associate Professor of the Department of Management and Administration, Zhytomyr Institute PJSC «UZ «MAPM»,

G. Osovska,

PhD in Economics, Professor, Professor of the Department of Management and Administration, Zhytomyr Institute PJSC «UZ «MAPM»,

T. Vyshnivska,

Senior Lecturer of the Department of Management and Administration, Chief Accountant, Zhytomyr Institute PJSC «UZ «MAPM»

REVIEW OF DOMESTIC LEGISLATION AND PERIODICAL LITERATURE REGARDING THE LEASE OF NON-CURRENT TANGIBLE ASSETS

У статті обґрунтовано операції бухгалтерського обліку, які пов'язані з орендою, за умов узгодженості законодавчого та нормативного урегулювання з метою підвищення ефективності їх використання.

Дослідження різних проблемних питань, які пов'язані з орендою та особливо з орендою необоротних матеріальних активів, завжди турбували як науковців так і господарників, що й засвідчує про актуальність обраної теми дослідження. Дане питання за останнє десятиліття досліджено у понад трьох сотнях публікацій. Дослідивши частину з них, можемо сказати, що у цих публікаціях доречно виділити чотири основні напрями дослідження: 1) теоретичні питання лізингу та оренди; 2) облікове відображення орендних операцій; 3) аналіз операцій, пов'язаних з орендою та лізингом; 4) контроль та аудит операцій з орендними операціями.

Дослідження законодавчих та нормативних положень свідчить про відсутність єдиного системного підходу, який би трактував визначення «оренди» як економічної категорії, а також про те, що між стандартами М(С)БО 16 та П(С)БО 14 наявні незначні відмінності щодо визначення «оренди», але зміст цього поняття у М(С)БО 16 є більш докладнішим. Аналіз основних положень МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» дозволив узагальнити підходи щодо відображення операцій, які пов'язані з орендою, в бухгалтерському обліку орендаря.

На систематичній основі орендні платежі відображаються в складі витрат операційної діяльності та мають ураховувати спосіб одержання економічної вигоди, яка пов'язана із використанням орендованого активу. Погашення заборгованості з орендної плати відображається за дебетом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом рахунків «грошових коштів» або «інших активів». Щодо витрат орендаря на будь яке поліпшення об'єкта операційної оренди, то вони у перспективі дозволять збільшити майбутні економічні вигоди і обліковується орендарем у вигляді капітальних інвестицій або будівництва щодо створення інших необоротних матеріальних активів.

Ефективність орендних операцій може та повинна розглядатися як у межах іншої операційної діяльності так в межах всієї операційної діяльності підприємства. Варто зазначити, що спрощена форма звітності не дозволяє виокремити орендні операції у витратах від іншої операційної діяльності (рядок 2180 форми 2 відображає також адміністративні та збутові витрати підприємства). У зв'язку з цим, для аналізу ефективності орендних операцій слід використовувати дані аналітичного обліку за рахунками 713 та 949.

Отже, Положення міжнародного стандарту має використовуватися як

основа для розкриття основного змісту національного, за умов урахування особливостей, обліку в Україні. Ці стандарти є синтезом стандартів різних країн, що розкривають різноманіття нюансів обліку в міжнародних масштабах. Щодо національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, то вона має передбачати постійне удосконалення та реформування у результаті впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які передбачені дією Закону України «Про бухгалтерській облік і фінансову звітність в Україні», через суттєві зміни щодо вимог формування та розкриття обліково-аналітичної інформації для об'єктів бухгалтерського обліку, якими є і оренда.

This article is about accounting operations related to the lease, under the conditions of consistency of legislative and normative regulation in order to increase the efficiency of their use.

The study of various problematic issues related to the lease, and especially non-current tangible assets, has always worried both scientists and businessmen, which testifies to the relevance of the chosen research topic. Over the last decade, this issue has been investigated in more than three hundred publications. Having studied some of them, we can say that in these publications it is appropriate to highlight four main areas of research: 1) theoretical issues of leasing and renting; 2) accounting display of rental transactions; 3) the analysis of transactions related to rent and leasing is devoted; 4) control and audit of lease operations.

The study of legislative and normative provisions shows the absence of a single systematic approach that would interpret the definition of «rent» as an economic category, as well as the fact that there are minor differences between the standards of IAS (International Accounting standards) 16 and UAS (Ukrainian Accounting standards) 14 regarding the definition of «rent», but the meaning of this concept in IAS 16 is more detailed. The analysis of the main provisions of IFRS 16 «Lease» made it possible to determine the main approaches to the accounting of lease transactions in the lessee.

On a systematic basis, lease payments are reflected as part of operating expenses and must take into account the method of obtaining economic benefits associated with the use of the leased asset. Repayment of rent arrears is reflected in the debit of subaccount 685 «Settlements with other creditors» and the credit of accounts of cash or other assets. As for the costs of the lessee for any improvement of the object of the operating lease, they lead to an increase in future economic benefits

(which were originally planned from its use), and are reflected by the lessee as capital investments in the creation (construction) of other non-current tangible assets.

The efficiency of rental operations can and should be considered both within the limits of other operating activities and within the limits of the entire operating activity of the enterprise. It is worth noting that the simplified form of reporting does not allow you to separate rental operations in costs from other operating activities (line 2180 of form 2 also reflects the administrative and sales costs of the enterprise). In this regard, to analyze the effectiveness of rental operations, analytical accounting data on accounts 713 and 949 should be used.

Therefore, the provisions of the international standard should be used as a basis for revealing the main content of the national standard, taking into account the peculiarities of accounting in Ukraine. These standards are a synthesis of the standards of different countries, revealing the variety of nuances of accounting on an international scale. As for the national system of accounting and financial reporting, it should provide for constant improvement and reform as a result of the implementation of International Financial Reporting Standards in accordance with the Law of Ukraine «On accounting and financial reporting in Ukraine» through radical changes in the rules for the formation and disclosure of accounting and analytical information regarding accounting objects, including leases.

Ключові слова: *нормативний, правовий та бухгалтерський аспекти оренди необоротних матеріальних активів.*

Keywords: *normative, legal and accounting aspects of non-current lease of material assets.*

Постановка проблем у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Серед науковців не має однозначності щодо ототожнення поняття оренди та лізингу. Це пояснюється тим, що поряд із наявними спільними рисами у цих поняттях, існують і певні відмінності, які дозволили більшості науковців стверджувати – лізинг є різновидом фінансової оренди. Тому, дослідження різних проблемних питань, які пов'язані з орендою, а особливо з орендою необоротних матеріальних активів, завжди турбували як науковців так господарників, що і засвідчує про актуальність теми дослідження, яка обрана для написання даної статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз публікацій, які присвячені питанням оренди, за останнє десятиліття дозволяє констатувати, що дане питання досліджувалося у понад три сотні публікацій (причому, дві третини цих публікацій присвячені питанням оренди, а одна третина – лізингу). Дослідивши частину з них, можемо відзначити, що у цих публікаціях доречно виділити чотири основні напрями дослідження (Табл. 1):

Таблиця 1. Основні напрями наукових публікацій, які присвячені питанням оренди

Напрямок дослідження	Автори публікації
Теоретичні питання лізингу та оренд	Д. О. Дацковська, О. Г. Кірдіна, П. Є. Матковський, Ю. В. Никитченко, С. М. Попова та інші.
Облікове відображення орендних операцій	А. І. Павленко, А. С. Крутова, В. В. Лебеденко, К. П. Проскура, Л. І. Бойко, Л. Й. Романенко, Н. Ніколенко, О. В. Коба, О. Г. Дроздова, О. М. Єремян, С. М. Кафка, С. О. Катькало, Ю. В. Подмешальська та інші.
Аналіз операцій, пов'язаних з орендою та лізингом	В. М. Гаврилюк, К. Л. Нетудихата, М. О. Дергалюк, Н. О. Потапова та інші.
Контроль та аудит операцій з орендними операціями	А. Є. Горбунова, А. О. Семенець, В. Круковська, І. І. Демко, К. Д. Білоус, Л. А. Беляєва, Т. І. Хомуляк та інші.

Джерело: сформовано авторами.

У таблиці 2 представлено аналіз результатів дослідження різних науковців з питань оренди необоротних матеріальних активів.

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування операцій в бухгалтерському обліку, які пов'язані з орендою в умовах підприємств, за умов узгодженості законодавчого та нормативного урегулювання для підвищення ефективності їх використання. До основних завдань для досягнення поставленої мети віднесено:

1) дослідити законодавчі та нормативні положення, а також основні підходи щодо визначення оренди як економічної категорії;

2) провести аналіз основних положень ведення бухгалтерського обліку (П(М)БО 14 «Оренда», М(С)БО 16 «Основні засоби», ПКУ з метою визначення основних підходів до відображення в обліку орендних операцій в орендаря;

3) проаналізувати взаємозв'язок юридичного та бухгалтерського аспектів оренди;

4) розробити рекомендації з організації ведення бухгалтерського обліку щодо відображення операцій, які пов'язані з орендою.

Таблиця 2. Результати дослідження науковців з питань оренди необоротних матеріальних активів

Автор	Результат дослідження
Теоретичні питанням лізингу та оренди:	
<p>2015 р. П. Є. Матковський</p>	<p>досліджував проблемні елементи моделі методичного забезпечення обліку лізингових операцій. На його думку, вони мають розроблятися на основі єдності та послідовності застосування принципів лізингу, що дозволить об'єктивнота та з високою достовірністю відображати в обліку лізингові операції на основі їх економічного аспекту, а також знизити ризики некоректності застосування законодавства у сфері лізингу. Крім того, автор вважає, що слід розробляти локальні стандарти бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю, які враховують міжнародний досвід і діючі норми вітчизняного законодавства [12];</p>
<p>2018 р. О. Г. Кірдіна, Д. О. Дацковська</p>	<p>навели перелік принципів для оптимізації структури активів підприємства, які направлені на забезпечення його фінансової безпеки, а також визначено основну мету й завдання управління активами в контексті забезпечення фінансової безпеки підприємства. Автори дійшли висновку про доцільність застосування програмно-цільового підходу до процесу управління активами, оскільки це дає можливість комплексно вирішити проблеми їх ефективного управління на засадах раціонального використання [8];</p>
<p>2019 р. А. Д. Петрашевська, А. С. Процей, І. В. Яцкевич</p>	<p>розглядали види кредитів в негрошових формах та провели порівняльну характеристику їх переваг та недоліків для обґрунтування найдоцільнішого способу кредитування. Крім того, проаналізували різні підходи до трактування змісту понять «лізинг» та «оренда», визначені їх переваги при застосуванні в господарській діяльності. На їх думку, відмінності лізингу від оренди є істотними, тому рішення має бути обґрунтованим [16].</p>
Облікове відображення орендних операцій:	
<p>2015 р. С. А. Крутова, 2017. С. М. Кафка, Л. І. Бойко, О. М. Єремян</p>	<p>висвітили особливості ведення бухгалтерського обліку у орендоодержувача безпосередньо лізингових операцій (особлива увага акцентувалася на облік операцій ремонту у орендоодержувача, облік отримання страхового відшкодування та облік операцій оперативного лізингу в орендоодержувача) та запропонували вести аналітичний облік об'єктів, одержаних в лізинг, і за кожним об'єктом і за напрямом використання, а також залежно від напряму використання об'єкта лізингу через їх віднесення на рахунок або субрахунок, на яких будуть відображатися витрати, що пов'язані зі сплатою платежів за лізинг [2, 7, 11];</p>
<p>2016 р. О. В. Коба, С. О. Катяло, А. І. Павленко, Ю. В. Подмешальська, Л. Й. Романенко</p>	<p>досліджували основні положення міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 16 «Оренда». Дійшли висновку щодо необхідності впровадження підходу щодо обліку орендних операцій в орендаря на умовах використання єдиної загальноприйнятої моделі обліку оренди (будь-яка оренда має відображатися у балансі орендаря як в активах, так і в зобов'язаннях) [9, 18];</p>
<p>2018 р. С. В. Хома, У. З. Костюк</p>	<p>розглядали основні положення міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 16 «Оренда». Визначено нові підходи до відображення в обліку орендаря орендних операцій за єдиною моделлю обліку оренди. Згідно з цією моделлю будь-яку оренду (операційну або фінансову), слід визнавати як в активах, так і в зобов'язаннях балансу орендаря [22].</p>

Продовження таблиці 2.

Автор	Результат дослідження
Аналіз операцій, пов'язаних з орендою та лізингом:	
2015 р. В. М. Гаврилюк	надав нове трактування сутності категорії «ефективність» та наголосив на важливому значенні її оцінки для реалізованих інвестиційних проектів. Автором проведено аналіз різних методів оцінки ефективності інвестиційних проектів та визначено їх переваги й недоліки. Крім того, він аргументував необхідність застосування певних прийомів інвестиційного аналізу для розробки методик оцінки ефективності лізингу; запропонував новий підхід до обрання методики оцінки лізингової операції; навів перелік складових елементів методик для їх використання при побудові алгоритму розрахунку ефективності операції лізингу; визначив переваги та недоліки використання різних методик оцінки ефективності лізингової операції; розкрив аспекти вибору методик на різних рівнях здійснення лізингових операцій [3];
2015 р. М. О. Дергалюк	розглянуто лізинг з такої позиції, що він є інструментом відновлення виробничо-технічного потенціалу регіональних підприємств агропромислових комплексів [5].
Контроль та аудит операцій з орендними операціями:	
2018 р. Л. А. Беляєва, К. Д. Білоус	розглянули зміст категорійного поняття «контроль орендних операцій» та аргументували необхідність його здійснення. Дослідили проблемні аспекти проведення внутрішнього та зовнішнього контролю орендних операцій та уточнили напрями перевірки. Також розробили організаційне і методичне забезпечення процедур контролю операцій з оренди, сформувавши головні аспекти та умови проведення інвентаризації, виявили особливості здійснення ремонту, поліпшення, модифікації або дообладнання об'єктів оренди. Запропонували перелік етапів проведення контролю, методичні прийоми, документальне оформлення та фактографічна інформація його на основі оцінки діючої системи контролю операцій з оренди та сформулювали рекомендації щодо удосконалення їх контролю [1];
2019 р. О. В. Круковська	автор запропонувала шляхи удосконалення змісту систем обліку та програм контролю й аудиту лізингової діяльності, які мають ґрунтуватися на такому: юридичній експертизі договору лізингу, який ураховує певний вплив положень щодо ведення бухгалтерського обліку; перевірці наявності, достовірній оцінці вартості та документальному оформленні об'єктів лізингу, які прийняті до обліку; обов'язковій перевірці обліку лізингових платежів; перевірці сум амортизаційних нарахувань на об'єкти лізингу; перевірці вірності «списання лізингових платежів» до складу витрат, які використовуються у процесі оподаткування прибутку; вивченні й оцінці відповідності реєстрів податкового обліку [10].

Джерело: сформовано авторами на основі [1-3, 5, 7-12, 16, 18, 22].

Виклад основного матеріалу дослідження. Регламентують інформацію про оренду необоротних активів, її розкриття у фінансовій звітності та використовують в процесі здійснення контролю орендних операцій такі

нормативно-правові документи:

- 1) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»;
- 2) Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» та 17 «Оренда»;
- 3) вимоги Цивільного, Господарського, Податкового кодексів України;
- 4) Закон України «Про фінансовий лізинг»;
- 5) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»;
- 6) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- 7) «Наказ про облікову політику» підприємства.

Методичною основою для підприємств України щодо ведення бухгалтерського обліку та складання сучасної фінансової звітності за національними стандартами є П(С)БО 14 «Оренда», але при переході на міжнародні стандарти слід використовувати М(С)БО 16 «Основні засоби». Визначення відмінностей застосування стандартів має важливе практичне значення (Табл. 3).

Отже, спільним у даних категорійних поняттях є те, що під час здійснення орендних операцій передбачається строкове і платне користування активами, а от об'єкти оренди, фінансовий лізинг, види орендних операцій суттєво різняться. Причиною цього є складність даного категорійного поняття. Так, порівнюючи визначення «лізинг» й «оренда», яке прописано у чинному українському законодавстві, можна констатувати те, що у них наявні відмінності їх правового регулювання.

Закон «Про лізинг» прийнятий Верховною Радою України від 16 грудня 1997 року N 723/97-ВР визначає лізинг як «підприємницьку діяльність, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів і полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингоодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів [21]. Дане тлумачення можна вважати неповним, тому, що воно не

містить специфічних ознак лізингу та не відмежовує його від поняття «оренди».

**Таблиця 3. Визначення терміну «оренда»
відповідно до нормативних документів**

Нормативний документ	Зміст поняття	Риси відмінності	
Трактування поняття за	П(С)БО 14	«Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку» [19].	1. Об'єктами є необоротні активи. 2. Поняття «право власності» не регламентовано. 3. Фінансова оренда – оренда, яка передбачає передавання практично всіх ризиків та вигод, пов'язаних із володінням активом. 4. Строком оренди є періоди дії угоди оренди і періоди продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.
	М(С)БО 16 (М(С)БО 17)	«Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу» [14].	1. Об'єктом є як необоротні, так і оборотні активи. 2. Право власності або передається, або не передається. 3. Фінансова оренда являє собою оренду, згідно якої передбачається передавання орендарю усіх ризиків та вигод, які пов'язані із користуванням та володінням активом на законних підставах. 4. Строком оренди є період без дострокового припинення, який приписаний орендарем в укладеному договорі про оренду активу, а також можуть бути і додаткові періоди (за умов, що орендар має на це право відповідно до договору оренди) з додатковою оплатою або без неї.
«Лізингова (орендна) операція» за	Податковий кодекс України	«лізингова операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) – передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингодержувачам) за плату та на визначений строк» [17].	1. Об'єкт лізингу – основні засоби. 2. «Фінансовий лізинг – господарська операція юридичної особи (лізингодавця), за якою лізингодавець передає лізингодержувачу майно, яке є основним засобом і придбане або виготовлене лізингодавцем, а також усі ризики та винагороди, пов'язані з правом володіння та користування об'єктом фінансового лізингу» [17]. 3. Строк фінансового лізингу урегульовується лізинговим договором, а розпочинається він з дати передання ризиків.

Джерело: сформовано авторами на основі [13, 16, 18].

Аналіз основних положень МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [15] дозволив констатувати таке:

1) у документі усунуто відмінність між поняттями фінансової й операційної оренди (стандартом запропоновано для всіх орендарів узагальнену єдину модель обліку);

2) новинкою документу є вимога до орендарів про необхідність відображення у звіті про фінансовий стан укладання угоди операційної оренди;

3) і орендодавці, і орендарі мають право не застосувати моделі обліку оренди на підставі своїх рішень щодо договорів оренди за умов максимального строку оренди до 12 місяців але відповідно до порядку, який є аналогічним обліку нині чинної операційної оренди;

4) для оцінки потенційного впливу запропонованих підходів стандарту, підприємство має провести додатковий аналіз, а також інтерпретувати вимоги стандарту, що враховують власні факти, обставини і окремі операції.

Орендні відносини набувають різних видів та визначаються строками оренди та умовами, на яких вона здійснюється. П(С)БО 14 передбачає, що оренда може операційною і фінансовою, а також передбачено таку операцію, як продаж активу за умов укладання угоди – одержання продавцем в оренду. Критеріями розподілу на операційну та фінансову оренди є те, якою мірою ризику і винагороди, які пов'язані з правом власності на актив, який орендується, стосуються сторін оренди. Це, як правило, операція, яка ґрунтується на однакових як для орендаря так і для орендодавця умовах, а це означає, що для обох сторін така операція буде кваліфікуватися однаково. Разом з тим, оренда буде кваліфікуватися як фінансова (коли орендарю передаються усі ризики та вигоди через надання права користування та володіння активом).

Щодо операційної оренди, то частина науковців вважають, що вона є іншою, ніж фінансова, і стосується тих випадків, коли встановлено, що приналежність орендної операції до операційної здійснено «методом від зворотного», тобто якщо орендна угода за ознаками не належить до фінансової,

то вона має бути віднесена до операційної. А це, у свою чергу, означає те, що аудитор під час здійснення перевірки, повинен враховувати можливість трактування орендного договору по-різному (орендар враховує оренду як операційну, а орендодавець – як фінансову, оскільки критерії її визначення є якісними, а не кількісними, тобто, не завжди очевидним). Це дозволяє стверджувати, що виявлені помилки при застосуванні необхідних процедур – запит та підтвердження – він повинен розглядати з якісної точки зору, так як оцінити їх кількісно дуже складно. Аудитор має підійти до цього питання з особливою увагою, оскільки будь які зміни оренди протягом терміну дії договору є не припустимими (виняток – випадки, коли відбулися суттєві зміни умов договору та є обґрунтована необхідність на такі дії). У таких випадках аудитор має керуватися вимогами МСА 200 «Мета та загальні принципи, що регулюють аудит фінансової звітності», згідно з яким, аудит має надати та забезпечити впевненість про те, що досліджувана фінансово-бухгалтерська звітність не має викривлень, які б були значимими.

Р. А. Джабраїлов, стверджує, що у загальному вигляді законність передавання майна у користування урегулюється певними відносинами договору найму [6]. У господарській діяльності він теж є одним із найпоширеніших цивільно-правових договорів. Цей документ передбачає, що наймодавець передає (або повинен передати) на певний строк за плату у користування майно наймачеві.

«За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк» [23] – так прописано у статті 759 Цивільного кодексу України. Означає це те, що закон передбачає можливість укладення як реальних договорів найму так і консенсуальних (перші є укладеними на дату фактичного надання майна у користування, а другі – на дату досягнення згоди сторін щодо всіх істотних умов договору).

Главами 58 (п. 1-6) і 59 Цивільного кодексу України та глава 30 Господарського кодексу України (п. 5) також регулюють орендні відносини. Відповідно до п. 1 статті 284 Господарського кодексу України «... умовами

договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації); строк, на який укладається договір оренди; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу» [4], а п. 4 статті 284 Господарського кодексу України регламентує, що «строк договору оренди визначається за погодженням сторін. У разі відсутності заяви однієї із сторін про припинення або зміну умов договору оренди протягом одного місяця після закінчення строку дії договору він вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих умовах, які були передбачені договором» [4]. Нормами п. 3 статті 283 Господарського кодексу України прописано, що об'єктом оренди у сфері господарювання може бути «... нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення); інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення, що належить суб'єктам господарювання» [4]. Право передачі майна в оренду має тільки власник речі, тобто особа, якій належать майнові права, або особа, якій делеговано право на укладання такого договору (пп. 1 та 2 статті 761 Цивільного кодексу України [23]).

Отже, відповідно до законодавства України (господарського та цивільного) під договором оренди розуміється договір, згідно з яким одна сторона (яка є орендодавцем) передає іншій стороні (яким є орендар) у користування майно для здійснення господарської діяльності за плату на певний строк. Предметом договору є об'єкт-актив, що передається в оренду.

Договір оренди укладається у простій письмовій формі, але, у випадках оренди деяких об'єктів, можуть бути передбачені додаткові вимоги до форми договору та порядку укладання договору, зокрема, це стосується найму (оренди):

1) будівлі або інші капітальні споруди (їх окремої частини) строком від 3 років (договір підлягає нотаріальному посвідченню (п. 2 ст. 793 Цивільного кодексу України [23]) та державній реєстрації (п. 1 ст. 794 Цивільного кодексу України [23]);

2) транспортного засобу за участі фізичної особи (такий договір підлягає нотаріальному посвідченню (п. 2 статті 799 Цивільного кодексу України [23])).

Розмір орендної плати визначається самостійно сторонами договору, яка

впливає на податковий облік; вноситься орендна плата орендарем щомісячно за умов, що інше не встановлено договором оренди; на суму орендного платежу у податковому періоді, в якому він нараховується, збільшуються витрати орендаря та доходи орендодавця; у сторін оренди на загальних підставах за правилом першої події виникають податкові зобов'язання та податковий кредит з урахуванням ПДВ.

Ми вже зазначали, що облік орендних операцій здійснюється суб'єктами господарювання відповідно до норм П(С)БО 14 або МСБО 16. При цьому, об'єкти, що передані в операційну оренду, продовжують відображатися на балансі у орендодавця.

Щодо орендаря, то отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Отриманий в операційну оренду об'єкт основних засобів в орендаря відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п.8 П(С)БО 14 [19], п. 20 Методичних рекомендацій № 561 [20]). Збільшення залишку рахунку 01 відбувається за умов прийняття орендарем на облік основних засобів, а зменшення – за умов поверненні орендодавцю. Кожному орендованому об'єкту (має обов'язково бути відображеним на балансовому рахунку орендаря), присвоюється інвентарний номер, який «... закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві. Інвентарні номери об'єктів основних засобів, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, які надійшли на підприємство, протягом періоду, який забезпечує виключення ідентифікування нових об'єктів з тими, що вибули (наприклад, протягом строків зберігання документів). Орендовані об'єкти основних засобів можуть залишатися з інвентарним номером орендодавця (якщо таких інвентарних номерів орендарем не присвоєно об'єктам основних засобів)» [20].

Орендні платежі, що підлягають оплаті, відображаються в складі витрат операційної діяльності. Це має виконуватися на систематичній основі та урахувувати спосіб одержання економічних вигод, які пов'язані із використанням орендованого активу. Щодо погашення заборгованості з орендної плати, то це дебет субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредит рахунків

грошових коштів або інших активів.

«Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів» [19]. Дані затрати формують склад основних засобів через зміну первісної вартісті вже як нового об'єкта підгрупи 2.7 класифікації основних засобів (п. 7 Методичних рекомендацій N 561 (абзац другий п. 8 П(С)БО 14 [19] та п. 21 Методичних рекомендацій N 561 [20])».

Слід відзначити, що спрощена форма звітності не передбачає виокремлення витрати від іншої операційної діяльності, які формують і орендні операції (рядок 2180 форми 2 відображає ще і адміністративні, і збутові витрати). Через це для здійснення аналізу ефективності орендних операцій потрібно використовувати дані аналітичного обліку за рахунками 713 та 949.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Дослідження законодавчих та нормативних положень свідчить про відсутність єдиного системного підходу, який би трактував визначення «оренди» як економічної категорії, а також про те, що між стандартами М(С)БО 16 та П(С)БО 14 наявні незначні відмінності щодо визначення «оренди» (зміст цього поняття у М(С)БО 16 є більш докладнішим (у національних стандартах термінологія не завжди є зрозумілою через її новизну та важкість трактування перекладу, а також через введення в обіг термінів, які замінюють існуючі або доповнюють вже наявні терміни вітчизняного законодавства).

В юридичному плані орендні відносини регламентуються договором найму – це договір, за яким одна сторона (яка є орендодавцем) передає іншій стороні (яким є орендар) у користування майно для здійснення господарської діяльності за плату на певний строк, а предметом цього договору є об'єкт, що передається в оренду.

За критерієм тривалості сьогодні виділяють три види оренди – рейтинг, хайринг та лізинг, де розмір орендної плати визначається самостійно сторонами

договору. Щодо ефективності орендних операцій, то їх слід розглядати як у більш вузькому сенсі, якими є межі іншої операційної діяльності, так і в межах всієї операційної діяльності підприємства.

Отже, Положення міжнародного стандарту має використовуватися як основа для розкриття основного змісту національного, за умов урахування особливостей, обліку в Україні. Міжнародні стандарти є синтезом стандартів різних країн, що розкривають різноманіття нюансів обліку в міжнародних масштабах. Щодо національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, то вона має передбачати постійне удосконалення та реформування у результаті впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які передбачені дією Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», через суттєві зміни щодо вимог формування та розкриття обліково-аналітичної інформації для об'єктів бухгалтерського обліку, якими є і оренда.

Література

1. Беляєва Л.А., Білоус К.Д. Контроль орендних операцій в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс]. *Modern economics*. 2018. № 11. С. 19-25. Режим доступу: [https://doi.org/10.31521/modecon.V11\(2018\)-03](https://doi.org/10.31521/modecon.V11(2018)-03)
2. Бойко Л.І., Єремян О.М. Особливості обліку оренди майна у сфері господарювання [Електронний ресурс]. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 2(1). С. 126-130. Режим доступу: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/pdfbase/2017/VKNU-ES-2017-N2-Volume1_246.pdf
3. Гаврилюк В.М. Аналіз методик оцінки ефективності лізингових операцій [Електронний ресурс]. *Ефективна економіка*. 2015. № 6. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4145>
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (Редакція станом на 12.11.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text4>
5. Дергалюк М.О. Аналіз лізингу як інструменту відновлення виробничо-технічного потенціалу апк регіонів [Електронний ресурс]. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 18. С. 62-65. Режим доступу:

http://www.investplan.com.ua/pdf/18_2016/13.pdf

6. Джабраїлов Р.А. Господарсько-правове регулювання відносин оренди: сучасний стан та напрями вдосконалення [Електронний ресурс]. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 147-152. Режим доступу: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Chkup_2016_2_35)

[bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Chkup_2016_2_35](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Chkup_2016_2_35)

7. Кафка С.М. Облік лізингових (орендних) операцій [Електронний ресурс]. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2017. Т. 2, вип. 1. С. 351-363. Режим доступу: http://www.chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2017/v1-2/NV-2017-v1-2_37.pdf

8. Кірдіна О.Г., Дацковська Д.О. Оренда та лізинг – складові елементи ринкової економіки [Електронний ресурс]. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 63. С. 34-39. Режим доступу: <https://kart.edu.ua/wp-content/uploads/2020/11/63-2019.pdf>

9. Коба О.В., Катькало С.О., Павленко А.І. Облік орендних операцій [Електронний ресурс]. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 17. С. 164-168. Режим доступу: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/35.pdf>

10. Круковська О.В. Напрями підвищення якості обліку, аудиту й контролю лізингової діяльності аграрних підприємств [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/napravleniya-povysheniya-kachestva-ucheta-audita-i-kontrolya-lizingovoy-deyatelnosti-agrarnyh-predpriyatiy>

11. Крутова А.С. Особливості бухгалтерського обліку операцій лізингу у орендо одержувача [Електронний ресурс]. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2015. № 1. С. 294-298. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2015_1_43

12. Матковський П.Є. Теоретичні основи моделі обліку лізингових операцій [Електронний ресурс]. *Інноваційна економіка*. 2015. № 4. С. 279-282. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2015_4_47

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»

- / Міністерство фінансів України. URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» / Міністерство фінансів України. URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#n2
15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17207>
16. Петрашевська А.Д., Процей А.С., Яцкевич І.В. Порівняльна характеристика економічної сутності лізингу та оренди [Електронний ресурс]. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 40. С. 207-210. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_40_39
17. Податковий кодекс України / Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112 (станом на 01.10.2022 р.). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
18. Подмешальська Ю. В., Романенко Л. Й. Особливості обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів [Електронний ресурс]. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2016. Вип. 16(3). С. 141-143. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_16\(3\)__37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_16(3)__37)
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» / Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 (станом на 10.08.2021 р.). Режим доступу: <https://zakon.help/documents/z0487-00>
20. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів / Міністерство фінансів України; Наказ від 30.09.2003 № 561 із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 14 грудня 2007 року № 1413, від 31 березня 2008 року № 498, від 10 листопада 2009 року № 1307, від 30 грудня 2013 року № 1192, від 14 січня 2020 року № 6. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
21. Про лізинг : Закон України із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 14 січня 1999 року N 394-XIV. Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/view/Z970723?ed=1999_01_14
22. Хома С.В., Костюк У.З. Практичні аспекти обліку й оцінки оренди в орендаря згідно з МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [Електронний ресурс]. *Наукові*

записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка.
2018. № 9. С. 185-190. Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2018_9_33

23. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (Редакція станом на 01.08.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

References

1. Bieliaieva, L.A. and Bilous, K.D. (2018), “Control of rental transactions in modern business conditions”, *Modern economics*, vol. 11, pp. 19-25. [https://doi.org/10.31521/modecon.V11\(2018\)-03](https://doi.org/10.31521/modecon.V11(2018)-03)

2. Bojko, L.I. and Yeremian, O.M. (2017), “Peculiarities of property lease accounting in the business sector”, *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 2 (1), pp. 126-130, available at: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/pdfbase/2017/VKNU-ES-2017-N2-Volume1_246.pdf (Accessed 25 Sept 2022).

3. Havryliuk, V.M. (2015), “Analysis of leasing operations efficiency evaluation methodologies”, *Efektyvna ekonomika*, vol. 6, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4145> (Accessed 25 Sept 2022).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), “The Commercial Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> 4 (Accessed 25 Sept 2022).

5. Derhaliuk, M.O. (2016), “The analysis of leasing as a recovery tool of manufacturing and technical potential of agroindustrial region complex”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 18, pp. 62-65, available at: http://www.investplan.com.ua/pdf/18_2016/13.pdf (Accessed 25 Sept 2022).

6. Dzhabrailov, R.A. (2016), “Economic and legal regulation of the lease relations: current state and improvement”, *Chasopys Kyivs'koho universytetu prava*, vol. 2, pp. 147-152, available at: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Chkup_2016_2_35 (Accessed 25 Sept 2022).

7. Kafka, S.M. (2017), “Accounting of leasing operations for the lessee”, *Naukovi zapysky NaUKMA. Ekonomichni nauky*, vol. 2, no. 1, pp. 351-363,

available at: http://www.chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2017/v1-2/NV-2017-v1-2_37.pdf (Accessed 25 Sept 2022).

8. Kirdina, O.H. and Datskovs'ka, D.O. (2018), "Rent and leasing are components of a market economy", *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti*, vol. 63, pp. 34-39, available at: <https://kart.edu.ua/wp-content/uploads/2020/11/63-2019.pdf> (Accessed 25 Sept 2022).

9. Koba, O.V. Kat'kalo, S.O. and Pavlenko, A.I. (2016), "Accounting for lease transactions", *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia : Ekonomika i menedzhment*, vol. 17, pp. 164-168, available at: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/35.pdf> (Accessed 25 Sept 2022).

10. Krukovs'ka, O.V. (2019), "Directions for improving the quality of accounting, auditing and control of the leasing activity of agricultural enterprises", available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/napravleniya-povysheniya-kachestva-ucheta-audita-i-kontrolya-lizingovoy-deyatelnosti-agrarnyh-predpriyatiy> (Accessed 25 Sept 2022).

11. Krutova, A.S. (2015), "Peculiarities of accounting of leasing transactions in the lessee's lease", *Visnyk Zhytomyrs'koho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Seriiia : Ekonomichni nauky*, vol. 1, pp. 294-298, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2015_1_43 (Accessed 25 Sept 2022).

12. Matkovs'kyj, P.Ye. (2015), "Theoretical basis of the accounting model for leasing operations", *Innovatsijna ekonomika*, vol. 4, pp. 279-282, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2015_4_47 (Accessed 25 Sept 2022).

13. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International accounting standard 16 "Fixed assets"", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (Accessed 25 Sept 2022).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 17 "Lease"", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#n2 (Accessed 25 Sept 2022).

15. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "International Financial Reporting Standard 16 "Lease"", available at: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17207> (Accessed 25 Sept 2022).

16. Petrashevs'ka, A.D. Protsej, A.S. and Yatskevych, I.V. (2019),

“Comparative characteristics of the economic essence of leasing and rent”, Prychornomors'ki ekonomichni studii, vol. 40, pp. 207-210, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_40_39 (Accessed 25 Sept 2022).

17. Verkhovna Rada of Ukraine (2011), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 25 Sept 2022).

18. Podmeshal's'ka, Yu.V. and Romanenko, L.J. (2016), “Characteristics of accounting of leased and rented fixed assets”, Naukovyj visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky, vol. 16(3), pp. 141-143, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_16\(3\)__37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_16(3)__37) (Accessed 25 Sept 2022).

19. Ministry of Finance of Ukraine (2000), “Provisions (standard) of accounting 14 "Rent"”, available at: <https://zakon.help/documents/z0487-00> (Accessed 25 Sept 2022).

20. Ministry of Finance of Ukraine (2003), “On the approval of Methodological recommendations for accounting of fixed assets”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (Accessed 25 Sept 2022).

21. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “About leasing”, available at: https://ips.ligazakon.net/document/view/Z970723?ed=1999_01_14 (Accessed 25 Sept 2022).

22. Khoma, S.V. and Kostiuk, U.Z. (2018), “Practical aspects of accounting and evaluating lease in the lessee according to ifrs 16 “lease””, Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu «Ostroz'ka akademiia». Seriiia : Ekonomika, vol. 9, pp. 185-190, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2018_9_33 (Accessed 25 Sept 2022).

23. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), “The Civil Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (Accessed 25 Sept 2022).

Стаття надійшла до редакції 07.10.2022 р.