

**КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДИ ДЛЯ ПОТРЕБ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Досліджено погляди авторів щодо критеріїв поділу орендних операцій та запропоновано класифікацію оренди для потреб обліку і контролю*

**Постановка проблеми.** Різноманітність класифікацій орендних операцій залежить від різноманітності основних ознак (критеріїв) поділу. Враховуючи те, що кожен дослідник пропонує свої критерії для поділу того чи іншого економічного явища на певні категорії, важко підрахувати навіть приблизну кількість класифікацій оренди, відображених в економічній літературі.

Різні види орендних операцій відображаються в бухгалтерському обліку по-різному, і до того ж впливають на порядок їх оподаткування.

Незважаючи на те, що в законодавстві України дедалі чіткіше простежується тенденція щодо встановлення особливого регулювання для окремих категорій орендних операцій, встановити належність тих чи інших орендних операцій до певної категорії залишається проблематичним. Це свідчить про відсутність єдиної системи критеріїв поділу орендних операцій.

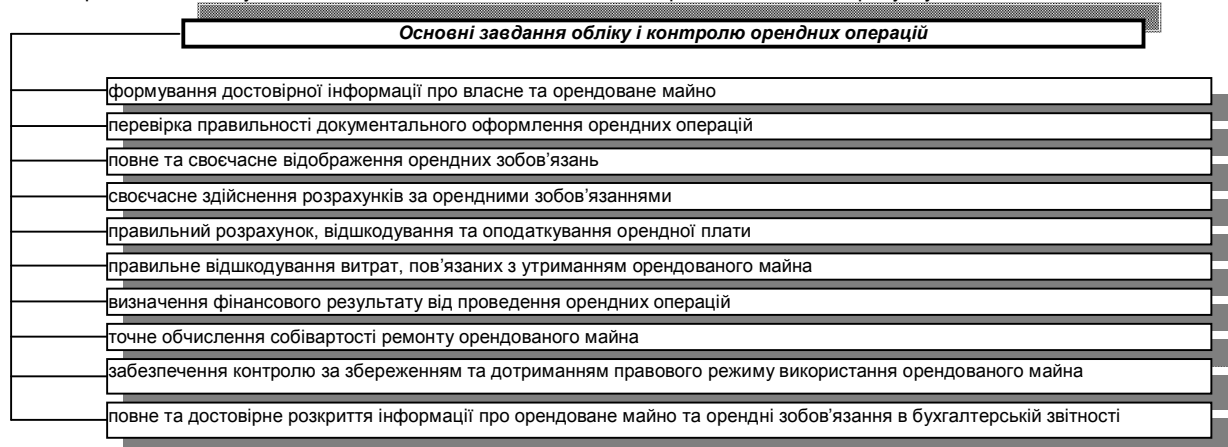
Тому, розробка класифікації орендних операцій для потреб обліку дозволить не тільки правильно відобразити в обліку всі види оренди, але й розробити єдиний порядок їх відображення в обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Наукові дослідження класифікацій орендних операцій зафіксовані в працях В.В.Ковальова, Л.М.Братчук та Кондрюк Л.В. Публікації інших авторів (Дроздов С., Бондарьов О., Прилуцький Л.) тільки згадують про наявність різновидів орендних операцій.

**Метою нашого дослідження** є розробка єдиної обґрунтованої системи ознак класифікації орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Бухгалтерський облік як й інші науки, для вивчення і узагальнення інформації застосовують її класифікацію. Обґрунтована класифікація є базою для розробки узагальнюючих висновків, вихідним пунктом застосування результатів наукових досліджень з метою розв'язання завдань, поставлених перед бухгалтерським обліком [10, с. 30].

Класифікація повинна забезпечувати виконання основних завдань обліку та контролю орендних операцій, що сприятиме формуванню інформації для прийняття обґрунтованих рішень щодо здійснення орендних операцій. Основні завдання обліку та контролю орендних операцій наведено на рисунку 1.



*Рис. 1. Основні завдання обліку і контролю орендних операцій*

Побудова правильної класифікації орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку ускладнюється різноманітністю та неподібністю обліку орендних операцій як в зарубіжній, так і у вітчизняній практиці. Це викликано двома основними причинами:

– відсутністю чітких меж поділу орендних операцій. Так, поділ оренди на оперативну та фінансову породив плутанину оренди з лізингом, фінансової оренди з лізингом та інше;

– наявністю проблемного та дискусійного питання щодо відображення в бухгалтерському обліку орендної операції. Так, думки науковців з цього приводу

розділилися: 1) оренда відображається в обліку як звичайна операція; 2) відображення оренди в обліку обов'язково повинно враховувати фінансовий характер сторін такої операції.

На практиці орендні операції досить різноманітні та характеризуються наявністю всіляких видів класифікацій з різних точок зору, як закріплених в законодавстві, так і тих, що використовуються тільки в навчальній літературі [15, с.20]. У зв'язку з цим виникає необхідність систематизації існуючих класифікацій орендних операцій за критеріями їх розподілу. Ознаки класифікації орендних операцій використані для проведення аналізу наведено в таблиці 1.

*Таблиця 1. Ознаки класифікації оренди наведені в економічній та довідковій літературі*

№ з/п	ознака класифікації	вид оренди	сутність	джерело
1	2	3	4	5
1	за мірою права власності на орендований актив	фінансова оренда	оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом	Словник з економіки та фінансів [26]
		операційна оренда	інша оренда, ніж фінансова	Словник з економіки та фінансів [26]
		капітальна оренда	зобов'язання оренди, які повинні бути капіталізовані в балансовому звіті	Словник з економіки та фінансів [26]
		проста оренда	короткострокова відплатна передача на основі договору майна в користування без права його викупу орендарем	Словник з економіки та фінансів [26]
		оренда типу продаж	лізинг, за яким компанія орендує обладнання, що виробляється нею	Словник з економіки та фінансів [26]
		фінансова оренда типу продажу	надання в оренду обладнання виробником на строк, менший, ніж його нормативний або очікуваний строк	Ковальов В.В. [14]

			експлуатації, але після закінчення дії договору, укладається новий договір	
		оренда з наступним викупом	вид оренди, що передбачає викуп орендарем майна в кінці строку оренди	Прилуцький Л. [19]
		оренда з правом купівлі	фінансова оренда	Бернар І. [22]
		оренда прямого фінансування	фінансова оренда	Бернар І. [22]
		зворотна оренда	лізинг, за яким лізингодавець є одночасно й постачальником обладнання, що надається в лізинг	Бернар І. [22]
2	за кількістю сторін договору оренди	індивідуальна оренда	оренда, при якій кількість учасників складає не більше двох осіб	Молдованов М.І. [24]
		групова оренда	оренда, при якій кількість учасників складає більше двох осіб	Молдованов М.І. [24]
		сімейна оренда	форма оренди, коли глава сім'ї, - власник земельної ділянки – передає в оренду землю одному з членів своєї сім'ї	Молдованов М.І. [24]
		лізинг	оренда, при якій кількість учасників складає три особи, а саме: предмет оренди на замовлення орендаря придбавається орендодавцем у третій особі	Модеров С. [18]
		пряма фінансова оренда	оренда, яка, як правило, передбачає участь трьох сторін	Ковальов В.В. [14]
3	залежно від об'єкта	оренда державного майна	об'єктом оренди виступає державне майно	Костюк Д. [16]
		оренда майна, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності	об'єктом оренди виступає майно, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності	Костюк Д. [16]
		оренда майна громадян	об'єктом оренди виступає майно громадян	Костюк Д. [16]
		оренда майна у фізичних осіб	орендар приймає на правах оренди майно у фізичних осіб, що не є суб'єктами підприємницької діяльності	Костюк Д. [16]
		оренда у фізичних осіб-СПД	орендар приймає на правах оренди майно у фізичних осіб, що є суб'єктами підприємницької діяльності	Костюк Д. [16]
		оренда підприємств	за договором оренди підприємства в цілому як майнового комплексу, що використовується для здійснення підприємницької діяльності, орендодавець зобов'язується надати орендарю за плату в тимчасове володіння та користування земельні ділянки, будівлі, споруди, обладнання та інші основні засоби, що входять до складу підприємства	Словник "Бухгалтерський облік, податки, господарське право" [27]
		оренда транспортного засобу з екіпажем (фрахтування на строк)	за договором оренди (фрахтування на строк) транспортного засобу з екіпажем орендодавець надає орендарю транспортний засіб за плату в тимчасове володіння і користування, а також надає власними силами послуги по управлінню ним і по його технічній експлуатації	Господарський кодекс України [1]

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
		оренда транспортного засобу без екіпажу	за договором оренди (фрахтування на строк) транспортного засобу без екіпажу орендодавець надає орендарю транспортний засіб за плату в тимчасове володіння і користування, а також надає власними силами послуги по управлінню ним і по його технічній експлуатації	Господарський кодекс України [1]
		прокат	за договором прокату орендодавець, що здійснює надання майна в оренду в якості постійної підприємницької діяльності, зобов'язується надати орендарю рухоме майно за плату в тимчасове володіння і користування	Цивільний кодекс України [4]
		земельна оренда	форма землекористування, при якій власник землі надає власну земельну ділянку на визначений строк іншій особі (орендарю) для ведення господарства за певну плату (орендну плату)	Прохоров О.М. [25]
		емфітевіз	вид довгострокової оренди земельних ділянок	Прохоров О.М. [25]
		оренда машин і обладнання	форма кредитування експорту без передання права власності на товар орендарю	Словник з економіки та фінансів [26]
		бербоут-чартер	договір фрахтування, відповідно якому судовласник надає фрахтувальнику судно без екіпажу на умовах оренди	Господарський кодекс України [1]
		половничество	вид оренди землі, те ж, саме	Прохоров О.М. [25]
		ленд-ліз	система надання в займ або в оренду озброєння, боєприпасів, стратегічної сировини, продовольства, товарів і послуг країнам-	Словник з економіки та фінансів [26]

			союзникам	
4	за орендними платежами	градуйована оренда	договір оренди, що передбачає періодичне збільшення орендних платежів	Словник з економіки та фінансів [26]
		індексована оренда	договір оренди, за яким платежів наближаються до визначеного взаємо узгодженого цінового індексу: індексу споживчих цін, до індексу оптових цін і т.і.	Словник з економіки та фінансів [26]
		відсоткова оренда	оренда, за якою орендодавець отримує відсоток від сукупних продаж або чистого прибутку у вигляді орендних платежів за надану власність	Словник з економіки та фінансів [26]
		оренда переоцінкою	3 договір оренди, що передбачає періодичну переоцінку власності. При цьому орендна плата встановлюється у вигляді відсотка від оціненої вартості	Словник з економіки та фінансів [26]
		відкрита оренда	лізингова угода, за якою при поверненні лізингового обладнання передбачається значний одноразовий платіж або додатковий платіж для компенсації зміни до цього моменту вартості власності	Словник з економіки та фінансів [26]
		іздольщина (ізпольна оренда)	форма оренди землі, при якій орендна плата вноситься орендодавцю у вигляді частини врожаю	Словник з економіки та фінансів [26]
		ізпольщина	вид оренди землі, при якій орендна плата, сплачується власнику землі, складає частину врожаю; різновид іздольщини	Прохоров О.М. [25]
5	за строком	рентинг	короткострокова оренда без передання права власності в кінці строку	Човушян Е.О. [9]
		хайринг	середньострокова оренда, також без передання права власності в кінці строку	Човушян Е.О. [9]
		лізинг	оренда на більш тривалий строк	Човушян Е.О. [9]
		короткострокова	рентинг	Дроздов С.М. [7]
		середньострокова	хайринг	Дроздов С.М. [7]
		довгострокова оренда	подовжена в часу оренда машин і обладнання, що порівнюється з їх ресурсом та здійснюється на договірній основі на умовах компенсації	Дроздов С.М. [7]
		контрактний найм	змішаний вид оренди, щодо синтезує елементи довгострокової і оперативної оренди	Прилуцький Л. [19]
6	за характером зобов'язань	оренда з повним обслуговуванням	оренда, при якій орендодавець зобов'язується обслуговувати та страхувати майно, що надане в оренду	Словник з економіки та фінансів [26]
		загальна оренда	оренда, за якою орендодавець сплачує більшу частину операційних витрат, в тому числі податки на власність, витрати на ремонт та експлуатацію	Словник з економіки та фінансів [26]
		чиста оренда	оренда, яка покладає на орендаря обов'язок сплачувати податки на нерухомість, витрати на технічне обслуговування, страхування та інші витрати, пов'язані з утриманням орендованого майна в робочому стані	Молдованов М.І. [24]
7	залежно від сектору ринку	оренда міжнародно-правова	надання однією державою іншому права користування ділянкою своєї території (мета, строк і плата визначається міжнародним договором)	Прохоров О.М. [25]
		міжфірмова оренда	надання однією фірмою в оренду майно іншій фірмі	Словник з економіки та фінансів [26]

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
		міжнародна оренда	лізинг, договір, що укладається між лізингоотримувачем і лізингодавцем, що знаходяться в різних країнах	Словник з економіки та фінансів [26]
8	за ступенем черговості орендаря	багатослойна оренда	оренда, за якою суборендар сам надає орендоване майно в суборенду	Словник з економіки та фінансів [26]
		суборенда	передача частини орендованого майна в оренду третій особі або групі осіб	Цивільний кодекс України [4]
9	за умовами амортизації	операційна оренда	лізинг, який застосовується при незначних строках оренди обладнання. При оперативному лізингу обладнання не повністю амортизується за строк оренди, і може бути знов надано в оренду або повернуто орендодавцю	Словник з економіки та фінансів [26]
10	за ступенем безперервності	невідмовна оренда	орендна угода – за якою орендарем на початок строку оренди сплачену таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки: 1) з дозволу орендодавця; 2) якщо відбулася певна непередбачена подія; 3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем	П (С) Б О 14 [3]
		неанульована оренда	невідмовна оренда	Кабатова Є.В. [8]

11	за цільовим призначенням	сільськогосподарська оренда	оренда землі	Бернар І. [22]
		будівельна оренда	договір, за яким орендар зобов'язаний здійснити будівництво на ділянці орендодавця та підтримувати в доброму стані збудовані споруди протягом всього строку оренди. Всі витрати, пов'язані з будівництвом і земельною ділянкою, покладаються на орендаря	Бернар І. [22]
		адміністративна оренда	оренда, за якою в ролі орендодавця або орендаря виступає держава	Бернар І. [22]
		професійна оренда	надання в оренду майна, що використовується виключно для здійснення некомерційної діяльності (адвокатської, архітектурної та ін.)	Бернар І. [22]
12	залежно від податкових вигод	оренда типу "безпечна гавань"	оренда, яка застосовується для перекладу податкових пільг права власності від орендаря, який не може ним скористатися, до орендодавця, який може використовувати ці пільги	Словник з економіки та фінансів [26]
		оренда з подвійною зміною ціни	оренда, за якою правила держав орендодавця і орендаря дозволяють вважати обидві сторони власниками орендованого обладнання за податковими міркуваннями	Словник з економіки та фінансів [26]
13	ознака не визначена, історичні форми оренди	істинна оренда	в США - договір оренди, що задовольняє вимоги Кодексу Служби внутрішніх доходів	Словник з економіки та фінансів [26]
		лізгольд	вид земельної оренди в Англії	Прохоров О.М. [25]
		хамасат	одна із форм іздольної оренди в арабських країнах середньовіччя та Нового часу. Врожай при хамасаті ділився на 5 частин: 1/5 (хумс) – отримував хам мас (батрак), 4/5 – власник землі.	Прохоров О.М. [25]
		апарсерія	вид іздольної оренди, при якій орендар отримує в тимчасове користування ділянку землі або скот, за що зобов'язаний оплатити орендодавцю частину врожаю або продуктів тваринництва	Прохоров О.М. [25]
		скопщина	скопщина, в Малоросії половничество, оренда землі не за гроші, а за частину врожаю	Брокгауз Ф.О., Єфрон І.О. [28]
		кортома	історична форма оренди	Брокгауз Ф.О., Єфрон І.О. [28]
		суперфіцій	в праві деяких буржуазних держав Західної Європи особливе речове право на споруди та насадження на земельній ділянці, що належить іншій особі	Молдованов М.І. [24]
14	ознака не визначена	найом-купівля	відсутнє визначення	Словник з економіки та фінансів [26]
		кредит-найом	відсутнє визначення	Словник з економіки та фінансів [26]

У результаті дослідження класифікацій орендних операцій та критеріїв, що покладені в основу таких класифікацій, виявлено 12 таких критеріїв. При цьому, слід відмітити наступні тенденції:

– деякі орендні форми різняться тільки за своєю назвою (фінансова оренда - капітальна оренда, оренда типу продажу, оренда з наступним викупом; операційна оренда – проста оренда, оперативна оренда, оренда державного майна – адміністративна оренда, невідомвна оренда – неанульована оренда). З цим, звичайно, не можна погодитись, оскільки відображення їх в обліку буде абсолютно однакове;

– при побудові класифікації орендних операцій одні і ті ж самі види розглядаються за різними критеріями поділу (операційна оренда відокремлюється авторами як за критеріями: за мірою права власності на орендований актив, за умовами амортизації та за строком). Це заплуває відображення таких операцій в обліку, що призводить до складання помилкової звітності;

– відокремлюються види орендних операцій без наведення критерію такого поділу (найом-купівля, кредит-найом та інші). Такі класифікації не можуть бути використані для потреб обліку, оскільки не можливо оцінити їх значення для обліку. При побудові класифікації слід враховувати, що вибір критеріїв класифікації залежить від конкретної цілі, якій вона слугує [20, с.210];

– деякі науковці вказують на різноманітність орендних операцій, наводять критерії розподілу, проте, не виділяють за такими критерієм різновиди орендних операцій [7, с. 26]. Не погоджуючись з таким підходом до класифікації оренди, слід згадати, що наукова і практична цінність класифікаційних ознак видів оренди залежить від обґрунтованого вибору їх критеріїв, жодна з яких не може бути абсолютною, оскільки один і той самий вид оренди залежно від вирішення певних завдань, може бути класифіковано за різними ознаками. (12, с. 137)

Проф. В.В. Ковальов виділяє наступні форми (види) оренди: поточна оренда (короткострокова), довгострокова оренда (з правом викупу) і фінансова оренда (лізинг). Якщо, порівняти класифікацію В.В.Ковальова зі класифікацією, що передбачена чинним законодавством, то не важко дійти до висновку, що довгострокова оренда – це аналог фінансовій оренді згідно П (С) Б О 14 "Оренда", у якій беруть участь дві сторони, а фінансова оренда – угода між трьома особами, що закріплена у вітчизняному законодавстві під назвою «лізинг». Тому, така класифікація не може знайти своє місце в українському бухгалтерському обліку, оскільки вона об'єднує не тільки орендні, але й лізингові відносини.

Детальну систему класифікаційних ознак наводять у своїх працях Дроздов С.М. і Бондарьов О.К., стверджуючи, що орендні угоди розрізняються за наступними критеріями: предмет оренди, строки угоди, характеристика передачі майна, способи і строки оплати лізингових платежів, форма оплати, умови розірвання угоди [7, с. 26]. Автори обмежуються наданням переліку критеріїв поділу орендних операцій, та класифікацію останніх не наводять. Особливу увагу приділяють лізингу, рентингу, хайрингу.

Свою класифікацію наводить Човушян Є.О. Залежно від строку пропонує розрізняти наступні форми оренди: рентинг – короткострокова оренда без передання права власності в кінці строку; хайринг – середньострокова оренда, також без передання вказаного права; лізинг – довгострокова оренда, яка може (але не обов'язково) завершитися переходом права власності [9, с. 8].

За змістом Л.Прилуцький вважає, що орендні відносини класифікуються наступним чином:

– оперативна оренда – передача в користування майна багаторазового використання на строк значно коротший, ніж строк його експлуатації. Вона

характеризується невеликою тривалістю контракту та неповною амортизацією обладнання;

– контрактний найм – змішаний вид оренди, що синтезує елементи довгострокової та оперативної оренди. При контрактному наймі орендоване майно повертається власнику в кінці узгодженого строку найма, який, як правило, коротший строку експлуатації активу;

– оренда з наступним викупом – вид оренди, що передбачає викуп орендарем майна в кінці строку оренди. Оренда з наступним викупом може бути довгостроковою та короткостроковою;

– фінансова оренда (лізинг) – характеризується тривалим строком контракту та амортизацією всієї або більшої частини вартості орендованого майна. Фактично фінансова оренда уявляє собою форму довгострокового кредитування купівлі. По закінченню строку дії фінансової оренди орендар може повернути об'єкт оренди, продовжити угоду або укласти нову, а також купити об'єкт оренди по залишковій вартості [19, с.3].

Класифікація Л.Прилуцького є заплуваною, одні види оренди містять ознаки інших видів, що робить її незручною для цілей обліку.

У вітчизняних працях досить поширеним в працях науковців є порядок відображення бухгалтер від того, хто є суб'єктом орендних операцій і що є об'єктом оренди, господарські операції розрізняє:

– оренду державного (комунального) майна: рухомого і нерухомого;

– оренду земельних ділянок;

– оренду майна, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності;

– оренду майна громадян.

Така класифікація не є вичерпною для потреб бухгалтерського обліку, оскільки не може охопити всі зобов'язання, що виникатимуть при здійсненні орендної операції.

Як вже зазначалося, підходи до класифікації орендних операцій досить різноманітні, але ж використання деяких з них для потреб бухгалтерського обліку неможливе. Так, у своїй праці "Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах" Братчук Л.М. вказує на відсутність єдиного підходу до класифікації орендних операцій. Тому наводить обґрунтовану класифікацію орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку за такими ознаками: тип майна, місце відображення в обліку та звітності, строковість, умови нарахування амортизації, прав власності (суб'єкти) [13, с. 7]. Проте, такий підхід до класифікації не може бути загальноприйнятим в обліку орендних операцій, оскільки їх класифікація побудована з врахуванням особливостей обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Якщо говорити про класифікації орендних операцій, передбачених чинним законодавством, то необхідно розглянути чотири класифікації орендних операцій – за Господарським кодексом України (ГКУ), Цивільним кодексом України (ЦКУ), Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 14 "Оренда".

Господарський кодекс України розрізняє орендні операції в залежності від об'єктів оренди: оренда, оренда державного та комунального майна, оренда землі та лізинг. Класифікація оренди за ГКУ досить поверхнева та навіть приблизна, оскільки не містить усіх об'єктів орендних операцій

Аналогічний підхід щодо класифікації наведений в Цивільному кодексі України – залежно від об'єктів оренди. Але в ЦКУ спостерігається більш розширена класифікація орендних операцій: найм (оренда), прокат, найм (оренда) земельної ділянки, найм (оренда) транспортного засобу, найм (оренда) транспортного засобу з екіпажем, який його обслуговує, найм (оренду) житла та лізинг. Проте важко погодитись з тим, що прокат віднесено до орендних операцій, оскільки оренда повинна бути закріплена письмовим договором, а прокат є публічним договором.

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" регулюється два види оренди: оперативний лізинг (оренда) і фінансовий лізинг (оренда). Фінансовий

лізинг передбачає передачу всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування і володіння об'єктом лізингу. Оперативний лізинг – інший ніж фінансовий. Лізингові (орендні) операції також здійснюються у вигляді зворотного лізингу (оренди), оренди землі та оренди жилих приміщень. Отже, для податкових цілей орендні відносини прирівнюються до лізингових.

Деякими науковцями в економічній літературі ідентифікуються поняття оперативної оренди з операційною орендою. Так, Кондрюк Л.В. вважає, що оперативна оренда передбачає виконання поставленого завдання взяти у володіння та користування орендований об'єкт, виплачувати винагороду за таке використання та повернути об'єкт через певний проміжок часу. Оперативна оренда супроводжується тривалим використанням об'єктів оренди (тому проводиться їх постановка на позабалансовий рахунок), періодичністю сплати орендної плати, здійсненням операцій з поточного ремонту та підтримки якісних характеристик об'єкта. Оперативна оренда включає сукупність всіх операцій, які виникають при виконанні умов договору оренди.

Операційна оренда – це оренда, при якій відбувається передача об'єкта лише у тимчасове користування; постановки об'єкта оренди на позабалансовому рахунку не відбувається, оскільки він повертається в стислі строки і орендар не бере на себе витрати по його поточному ремонту (окрім випадків непередбачуваних пошкоджень); орендна плата виплачується одноразово у вигляді винагороди, об'єкт виконує певну роботу і в стислі строки повертається власнику. Прикладом операційної оренди може бути залучення трактора на час збирання врожаю [13, с. 7].

Поняття операційної оренди зустрічається в Законі про прибуток підприємств, тобто в законі, який регламентує питання оподаткування. На нашу думку, користування поняттям операційної оренди не є коректним. Оперативність передбачає зв'язок з часовим інтервалом та означає короткостроковість. Термін "операційний" доцільніше вживати при обговоренні лізингової операції, яка, як правило, більш триваліша в часі.

Не можливо не помітити, що в таблиці 1 при наданні визначень того чи іншого виду орендних операцій автори досить часто використовують термін "лізинг", тобто ідентифікують його з терміном "оренда". Неузгодження термінологічного апарату та відсутність наукового аналізу критеріїв розподілу орендних операцій призвело до виникнення досить складної системи взаємовідносин між поняттями – "лізинг", "фінансова оренда", "фінансовий лізинг" і т.і. В Україні в нинішній час багаточисельні нормативні акти, що регулюють орендні правовідносини, не в усьому узгоджуються, а іноді навіть суперечать один одному. Неузгодженість виявляється вже в певній термінологічній розбіжності у трактуванні термінів "лізинг" і "оренда". Тому у вітчизняній практиці ці терміни в деяких аспектах відрізняються. В одних нормативних документах наявне поняття "оренда", в інших – "лізинг", а в деяких ці терміни використовуються нарівні один з іншим (наприклад, Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств").

В російській термінології поняття "лізинг", "фінансова оренда" і "фінансовий лізинг" майже еквівалентні. Проте В.В. Ковальов при проведенні аналізу положень МСФЗ доходить до висновку, що "лізинг" і "фінансова оренда" не можуть бути ідентифіковані. При цьому пояснює це тим, що російським законодавством чітко вказано на наявність трьох сторін в лізинговій угоді, внаслідок чого залишаються поза нормативним регулюванням відносини між орендодавцем та орендарем, що підпадають під визначення фінансової оренди згідно з вимогами МСФЗ.

Слід зазначити, що пізніше проф. В.В. Ковальов вважає, що єдина по-справжньому оправдана базова класифікація орендних відносин визначається формуванням умов, які дозволяють однозначно встановити, хто несе на особі основні ризики, пов'язані з володінням та користуванням майном, а також має право привласнювати економічні вигоди від його використання.

Погляди вітчизняних науковців щодо співвідношення понять "оренда", "фінансова оренда", "фінансовий лізинг" і "лізинг" різноманітні – від ототожнення лізингу і фінансового лізингу з фінансовою орендою до виділення лізингу в окремий вид орендної операції. Слід погодитись з ідентифікацією фінансової оренди та лізингу, оскільки фінансова оренда за своєю сутністю не є орендною операцією. На нашу думку, фінансова оренда має ознаки оренди, які не можуть бути кваліфіковані як особливості оренди. І такий за чинним законодавством вид оренди і є безпосередньо лізингом, а не орендою, ускладненою окремими ознаками. Це дозволяє фінансову оренду в самостійний вид найму. Тому оренда, яка має ознаки фінансової оренди за МСФЗ 17, має називатися по-іншому (наприклад, лізинг, фінансовий лізинг тощо). Слушною з цього приводу є думка Р. Грачова, якщо придбання орендодавцем потрібного орендареві об'єкта відбувається у рамках єдиної операції, тобто у договорі оренди/лізингу одночасно беруть участь три сторони: орендодавець, продавець та орендар, то така оренда класифікується як фінансова. Це і є те, що ми називаємо фінансовим лізингом, і є суто фінансовою операцією [6, с. 3].

Отже, результати досліджень поглядів науковців щодо трактування понять "фінансова оренда", "фінансовий лізинг" і "лізинг" дають можливість зробити висновок, що термінологія з використанням терміну "лізинг" має відношення виключно до питання бухгалтерського обліку лізингових угод, а не до орендних відносин.

Що стосується світової практики обліку орендних операцій, то аналіз існуючих класифікацій виділяє дві системи, що визначають особливості та класифікацію орендних операцій:

– *континентальна система*, в країнах цієї системи (Німеччина, Франція) право на майно має форму контракту, і підґрунтям при визначенні прав та обов'язків сторін є поняття юридичного власника.

– *англосаксонська система* (Великобританія, США, Бельгія) базується на понятті економічної власності, при цьому в кожній окремій угоді зміст контракту має переважне значення, ніж форма, в якій він був укладений (див. табл. 2).

В країнах з розвинутою економікою вважається традиційним підходом обліку орендних операцій, який ґрунтується на визнанні предмету оренди як об'єкта власності орендодавця. При цьому орендар юридично не має відносно об'єкта оренди будь-яких прав власності, а лише тимчасово користується майном. Предмет оренди як об'єкт, що належить орендодавцю на правах власності, повинен бути відображений в якості активу в фінансовій звітності орендодавця. А цей об'єкт, що не належить орендарю, не може відображатися в його фінансовій звітності. Таким чином, майно, що є предметом оренди, при традиційному підході до бухгалтерського обліку

заноситься на баланс орендодавця, а орендар не зобов'язаний відображати його зобов'язання з сплати орендних платежів у власній фінансовій звітності.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку класифікують оренду залежно від економічного змісту угоди, а не від форми укладеного контракту. І при лізингу, і при операційній оренді здійснюється передача прав користування активом від однієї компанії до іншої за винагороду. Принципова відмінність лізингу від оренди полягає в розподілу ризиків та вигід.

Незважаючи на те, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не містять чіткого визначення "сутності" переходу ризиків та вигод на орендаря, норми цих стандартів наводять ряд ситуацій, які дозволяють класифікувати оренду як фінансову. Найбільш простий випадок, коли угода може бути класифікована як лізинг – це перехід права власності на майно до орендаря після закінчення строку оренди.

За МСФЗ 17 "Облік оренди" оренда класифікується як фінансова, якщо в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності, передаються орендарю. Тут же, в п.8 наводяться приклади, коли оренда здебільшого класифікуватиметься як фінансова.

Слід зазначити, що останнім часом стандарти SFAS 13 (США), SSAP 21 (Великобританія), IAS 17 (МСФЗ) підлягають критиці. Наприклад, вимога всіх згаданих стандартів про порядок класифікації орендних операцій у відповідності з їх економічною сутністю, а не з юридичною природою на практиці призводить до того, що іноді орендна операція класифікується її учасниками по-різному, оскільки формальні розбіжності між фінансовою та операційними орендами в деяких ситуаціях досить умовні. Шляхом нескладних маніпуляцій умовами договору учасники його в змозі трактувати угоди на свій розсуд, оскільки очевидно, що критерії фінансової оренди не можуть повністю охопити весь спектр орендних операцій. На практиці орендодавці надають орендарям широкий вибір умов договору, тому досить часто орендний договір, не відповідає точному визначенню того чи іншого виду оренди, а скоріше містить декілька рис кожного з них. В цьому випадку виникають труднощі щодо відображення якого виду орендної операції в бухгалтерському обліку.

В продовження дослідження системи взаємовідносин між поняттями "оренда" і "лізинг" слід зазначити, що не можливо оцінити співвідношення категорій "оренда" і "лізинг" в зарубіжних країнах, оскільки в англійській мові є тільки термін "lease", за допомогою якого описуються будь-які орендні операції. Це означає, що орендні відносини регулюються тими ж самими документами, що й лізингові відносини, а категорії "оренда" та "лізинг" вживаються як синоніми. На відміну від таких країн, чинне законодавство в Україні суперечить цьому та розділяють такі поняття, за винятком Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Таблиця 2. Класифікація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах

Країна 1	Види орендних угод 2	Особливості облікового відображення 3
Група I. Країни не мають власних бухгалтерських стандартів, вони користуються МСБО 17		
Бельгія	Бельгійське законодавство розрізняє операційну та фінансову оренду	Фінансова оренда входить до складу кредиторської заборгованості строком більше одного року. Орендар має право викупити об'єкт фінансової оренди в кінці періоду, а її капіталізація здійснюється орендарем. Орендні договори без права викупу трактуються як угоди операційної оренди
Німеччина	Фінансова оренда – оренда, за якою практично всі ризики та винагороди від користування майном переходять до орендаря ("прихована купівля"). Операційна оренда – будь-яка орендна угода, що не підпадає під визначення фінансової оренди	Об'єкт фінансової оренди повинен капіталізуватися орендарем (відобразитися на балансі орендаря) в сумі належних орендодавця платежів. Об'єкт операційної оренди з балансу орендодавця не списується
Чехія	Фінансова і оперативна оренда	В поясненні до бухгалтерського звіту в строчці додаткова інформація відображається дані про орендовані активи, а також про повну суму зобов'язань по орендній платі, сумі, виплаченої до звітної дати та залишеної (по періодах). В Чехії не існує обмежень за типами майна, яке може бути предметом оренди.

США	Фінансова та оперативна оренда	Відповідно до американських стандартів бухгалтерського обліку об'єкт оренди повинен рахуватися на балансі орендаря
Киргизстан	Фінансова та оперативна оренда	Орендарі повинні визнавати активи, що знаходяться в фінансовій оренді, в своїх бухгалтерських балансах та відображати її, як дебіторську заборгованість, в сумі, що дорівнює чистій інвестиції в оренду. При передачі предмету оренди орендарю здійснюється бухгалтерський запис з кредиту рахунку "Запаси" в дебет рахунку "Дебіторська заборгованість".
Азербайджан	Фінансова та оперативна оренда	Орендні засоби, передані в фінансову оренду, обліковуються на балансі орендаря за оцінкою, узгодженою орендарем та орендодавцем.
Група II. Країни, які мають стандарти, то це, як правило, інтерпретація МСБО 17		
Молдова	МСБО 17 використовує поняття оренди, що фінансується та операційної оренди	Орендні відносини регулюються нормами Податкового Кодексу, а також Національним стандартом бухгалтерського обліку 17 "Облік оренди"
Нідерланди	Бухгалтерськими документами регулюються операційна та фінансова оренда	Облік операційної та фінансової оренди ведеться у відповідності з МСФО 17, але без конкретних вимог до обліку орендодавця. Об'єкт фінансової оренди відображається в активі та одночасно відображається кредиторська заборгованість в пасиві балансу. Орендні платежі обліковуються як погашення кредиторської заборгованості. Об'єкти операційної оренди можуть рахуватися на балансі орендодавця
Португалія	Довгострокова оренда (фінансова оренда) та короткострокова (оренда) є об'єктом бухгалтерського обліку	Орендні операції є яскравим прикладом використання на практиці принципу пріоритету сутності над формою. До фінансової оренди відносять договори, що надають право орендодавцю заволодіти власністю, яку він орендує, при цьому її вартість включається до його активів і пасивів. В періоді виплати орендних платежів, витрати по них розподіляються між виплатами по зобов'язаннях і фінансовим витратам, які відображаються у звіті про прибутки та збитки. Платежі по короткостроковій оренді відображаються як витрати в періоді, в якому вони здійснюються
Франція	Фінансова оренда передбачає перехід права власності на об'єкт оренди до орендаря по закінченню строку дії договору. Всі інші види орендних договорів є короткостроковими орендними договорами	Капіталізація фінансової оренди в консолідованій звітності залишається за її укладачем. В звичайній звітності фінансова оренда може бути капіталізована, якщо договором оренди передбачена можливість наступного викупу та орендар скористався цією можливістю. Операційна оренда не капіталізується
Швеція	Фінансова оренда – орендна угода, яка передбачає перехід права власності на об'єкт оренди до орендаря в кінці строку договору. Всі інші види орендних угод визнаються як угоди операційної оренди	Об'єкт фінансової оренди рекомендовано відображати на балансі орендаря. Об'єкт операційної оренди з балансу орендодавця не списується
Сінгапур	Фінансова і оперативна оренда	Тексти сінгапурських стандартів майже повністю копіюють МСФЗ та називаються Стандартами фінансової звітності (Financial Reporting Standards, FRS). В Сінгапурі порядок обліку оренди відрізняється від прийнятого в МСФЗ. В МСФЗ (IAS) 17 "Договори оренди" (Leases) говориться, що для земельних ділянок, як правило, характерний необмежений строк служби, та в наслідок цього, якщо по закінченню строку оренди не передбачається передача орендарю права власності, вважається, що він не приймає на себе суттєвої частки всіх супутніх володінню ризиків та вигод. В FRS 17 таких роз'яснень не має. Тому класифікація оренди земельних ділянок як фінансової або операційної може відрізнитися від відповідної класифікації МСФЗ

Продовження табл. 2

1	2	3
Латвія	Латвійський бухгалтерський стандарт обліку оренди передбачає класифікацію оренди як операційної або фінансової на основі аналізу сутності угоди, а не на основі юридичної форми договору	Інтерпретація МСБО 17
Пакистан	Іджара ("операційна" і "фінансова")	Договір оренди "іджара" – договір, за яким власник активу несе всі ризики, пов'язані з правом власності. Актив може бути проданий, що фактично призведе до продажу договору іджара
Казахстан	Казахстанський стандарт бухгалтерського обліку 17 розрізняє наступні види оренди: оренду, що фінансується, поточну оренду та невідому оренду. Фінансовий лізинг для потреб бухгалтерського обліку являється фінансовою орендою	Право власності на передане в оренду майно зберігається за його власником – орендодавцем і обліковується на його балансі (за виключенням майна, переданого в лізинг). В орендаря тримане від орендодавця майно обліковується поза балансом.
Таджикистан	Фінансова та оперативна оренда	Вартість предмету оренди відноситься на витрати періоду у вигляді амортизаційних відрахувань за методом, обраним орендарем для власних основних засобів. При оперативній оренді вартість активу повністю повинна бути віднесена на витрати через амортизацію протягом найбільш короткішого з двох періодів: строку оренди або строку

		корисної експлуатації
Група III. Країни, які мають власні стандарти, не заперечують існування фінансової оренди, але під цим розуміють не ідентичне розуміння її як МСБО 17, тобто фінансова оренда в розумінні МСБО 17 можлива лише при досить визначених обставинах		
Великобританія, Ірландія	Британський бухгалтерський стандарт (SSAP 21) розрізняє два види оренди: фінансовий та операційний лізинг	Основною ознакою фінансового лізингу є перехід усіх ризиків й вигод, пов'язаних з використанням активу, від власника до орендаря. При цьому приведена вартість встановлених на строк оренди мінімальних орендних виплат повинна покривати не менш як 90 % вартості орендованого активу. Випадки оренди, що не підпадають під це визначення, складають операційний лізинг
Греція	Всі орендні договори незалежно від умов договору трактується як короткострокова оренда	Об'єкт орендного договору відображається на балансі орендодавця
Данія	На практиці майже всі підприємства обліковують будь-яку оренду як короткострокову	Під час підписання орендного договору обумовлюються обов'язки орендодавця та орендаря щодо орендованого об'єкту
Естонія	Всі орендні договори поділяються на оренду користування (не більш одного року), капіталізовану оренду (лізинг) та зворотній лізинг (майно передається в оренду лізингової компанії, яка надає це майно в лізинг бувшому власнику)	Облік орендних операцій регулюється бухгалтерською інструкцією (RTJ 9) Служби бухгалтерського обліку Естонської Республіки. Капіталізована оренда (лізинг) повинна капіталізуватися орендарем. Економічний результат при зворотній оренді не відображається, оскільки економічний зміст зворотної оренди трактується як отримання кредиту, а не відчуження
Гонконг, Ізраїль	Розрізняють фінансову оренду та операційний лізинг	Будь-яка оренда підлягає капіталізації
Японія	Існує фінансова та операційна оренда	Капіталізація оренди можлива лише при досить певних обставинах
Іспанія	Фінансова оренда – договір, що передбачає можливість для орендаря придбати в подальшому орендоване майно. Всі інші види орендних договорів розглядаються як договори операційної оренди	Якщо об'єкт в кінці періоду орендного договору обов'язково буде викуплений, то такий об'єкт в обліку відобразатиметься як нематеріальний актив. Орендні платежі розподілятимуться протягом усього строку дії договору.
Італія	Різниця в обліку фінансового та операційного лізингу не існує – вся оренда вважається операційною	Об'єкт орендного договору підлягає відображенню на балансі орендодавця
Польща	Орендні операції відносять до необоротних матеріальних активів. Розрізняють фінансову оренду, але на практиці вся оренда трактується як поточна	Очікуваний строк їх корисного використання складає більше одного року. Майно, що передане за договором фінансової оренди, орендарю, вважається власністю орендодавця, але у відповідності з податковим законодавством орендар зобов'язаний нарахувати знос. Договір оренди класифікується як оперативна оренда у тому випадку, якщо виконується одна з умов: – договір оренди укладений на невизначений строк; – договір оренди передбачає конкретний строк, але не містить опціону купівлі орендованого майна, або якщо такий опціон є в наявності, то він може бути визнаний орендодавцем; – договір оренди відповідає попереднім умовам, але орендоване майно представляє собою рухоме або нерухоме майно та строк оренди відповідає як мінімум 40 % стандартного строку амортизації такого майна з виплатою, яка значно менше чистої вартості такого майна. У всіх інших випадках договір оренди буде розглядатися як договір фінансової оренди (лізингу)
Узбекистан	Для бухгалтерських цілей орендні операції розглядаються як довгострокові та короткострокові	Всі орендні операції як довгострокові, так і короткострокові відображаються на позабалансових рахунках. Якщо орендодавцю належать права користування майном, в такому випадку такі права відображаються в складі нематеріальних активів

Продовження табл. 2

1	2	3
Швейцарія	На рахунках бухгалтерського обліку відображається операційна поточна та фінансова оренда	Операційна поточна оренда передбачає облік орендованого майна на балансі орендодавця, а орендної плати в обох учасників договору – на рахунку "Прибутки та збитки"; фінансова оренда в залежності від облікової політики може відобразитися аналогічно або відобразитися на балансі. Різниця між ними ґрунтується на критеріях, що використовуються в міжнародних стандартах
Росія	Фінансова та оперативна оренда	Юридична форма орендної угоди превалює над економічним змістом. Учасникам орендної угоди надано право вибору щодо обліку на балансі орендованого майна
Білорусь	Фінансова та оперативна оренда	Законодавство надає право вибору орендодавцеві та орендареві право вибору, в кого орендоване майно буде обліковуватися у випадку операцій фінансової оренди

Як видно з таблиці, що головним з невіршених завдань бухгалтерського обліку орендних полягає в концепції капіталізації орендованого майна. Існують різні підходи з цього приводу:

- не потрібно обліковувати в балансі (капіталізувати) ніякі активи, отримані в оренду;
- необхідно капіталізувати тільки ті орендні операції, які схожі на купівлю з відстроченням;
- капіталізувати всі довгострокові угоди;

– капіталізувати тільки безперервні орендні угоди, де передбачається значний штраф за їх довгострокове розірвання.

Підходи до вирішення цього завдання різноманітні як від повної відмови в капіталізації, так і до застосування капіталізації до всіх орендних угод.

Класифікація оренди на фінансову та оперативну у світовій практиці, а також критерії капіталізації, що застосовуються до орендарів, містять в собі ряд протиріч. Встановлення критеріїв класифікації операцій



фінансової оренди в обліку не завжди призводить до адекватного відображення економічного їх змісту. І в цій ситуації бухгалтерське трактування фінансової оренди має досить істотне значення.

Вивчення проблеми класифікації оренди показало, що єдиної, універсальної системи критеріїв для класифікації орендних операцій у світовій бухгалтерській практиці не існує. Взагалі, класифікація видів оренди в зарубіжних країнах здійснюється на основі різних критеріїв, відповідно і вимоги по капіталізації оренди теж різні.

Для бухгалтерських цілей в П(С)БО 14 "Оренда" передбачено два види оренди: операційна і фінансова. Крім того, передбачено таку операцію, як продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду. Критерії розподілу операційної та фінансової оренди базуються на тому, якою мірою ризику і винагороди, пов'язані з правом власності на орендований актив, стосуються орендодавця і орендаря. Як правило, операція з оренди майна ґрунтується на однакових для орендаря і орендодавця умовах, тому і для однієї, і для іншої сторони така операція буде кваліфікуватися однаково.

З позиції бухгалтерського обліку оренда кваліфікується як фінансова у тих випадках, коли всі ризику і вигоди, пов'язані з правом користування і володіння активом, передані орендарю. Щодо операційної оренди, то вона визначена "інша оренда, ніж фінансова". Тобто, встановлення приналежності орендної операції до операційної відбувається методом "від зворотнього": якщо орендна угода не підпадає за ознаками до фінансової, то така угода має бути віднесена до операційної.

На перший погляд, запропонована П(С)БО 14 класифікація оренди начебто чітко визначена. Але з цим не можливо погодитися з наступних підстав:

– по-перше, бухгалтерським стандартом не передбачено обов'язковості повернення орендодавцю об'єкту оренди після закінчення терміну операційної оренди. Це свідчить про те, що класифікація виду оренди залишається за бухгалтером;

– по-друге, в стандарті немає конкретного визначення операції щодо продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду. Деякі бухгалтери-практики спробували назвати таку операцію зворотною орендою.

П(С)БО 14 розділяє оренду на операційну та фінансову (до прийняття цього Стандарту операційну оренду називали оперативною). Проте, в законодавстві, яке регламентує юридичні аспекти орендних операцій (Цивільний кодекс, Господарський кодекс, Закон про фінансовий лізинг), поняття операційної оренди відсутнє. Але його використовують у бухгалтерському та податковому обліку. Тому є необхідним визначення поняття операційної оренди, з метою узгодженого використання такого поняття як в юридичній практиці, так і в економічній.

Як вже зазначалось, деякі автори виділяють оренду (найм) майна, оренду майна у фізичних осіб, фінансовий лізинг майна, оренду державної та комунальної власності,

оренду землі, міжнародний лізинг (оренду), надання майна в безоплатне користування, орендні операції у фізичних осіб – СПД.

Слід зазначити, що кожен із цих об'єктів оренди має окреме правове регулювання, а відтак особливий бухгалтерський облік. Виходячи з цього П(С)БО 14 втрачає свою актуальність у зв'язку з поширенням оренди цілісних майнових комплексів та землі. Таким чином, не зрозумілим залишається відсутність в Стандарті порядку обліку таких видів орендних операцій.

Саме з метою усунення подібних непорозумінь та відображення орендних операцій відповідно до їх економічної природи стандартами обліку необхідно затвердити вимогу капіталізації оренди та встановлення обов'язкового застосування єдиних критеріїв поділу орендних операцій.

І юристи, і економісти відрізняють оренду від іншого за єдиною суттєвою ознакою – річ передається в тимчасове користування за плату. Але єдність точок зору щодо різноманітності орендних угод цим й завершується – класифікаційні системи обліку та права абсолютно не схожі [17, с. 2].

Орендні операції різняться між собою за різними ознаками, і це впливає на відображення них в бухгалтерському та податковому обліку.

Всі фактори, що впливають на облік орендних операцій умовно можна поділити на три групи:

– ті, що впливають на облік як у орендодавця, так й у орендаря (умови оплати, форма оплати, статус сторін - учасниць договору, період здійснення предоплати тощо);

– ті, що впливають на облік у орендодавця (спосіб отримання економічної вигоди, вплив якого проявляється в залежності від виду діяльності – основного чи неосновного);

– ті, що впливають на облік у орендаря (статус орендодавця, податковий статус орендодавця, період нарахування доходу, використання орендованого об'єкта, порядок використання рахунків витрат, прийнятий на підприємстві, спосіб отримання економічної вигоди від використання об'єкта оренди тощо).

У бухгалтерському обліку важливу роль відіграє класифікація об'єктів бухгалтерського обліку, яка може набувати кінцевого вираження у вигляді рекомендованого або робочого плану рахунків, що полегшує ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [20, с. 206]. Враховуючи те, що класифікація орендних операцій повинна переслідувати єдину мету – визначення ступеню впливу здійснюваних операцій подібного роду на побудову бухгалтерського обліку, необхідно розробити класифікацію орендних операцій з врахуванням вищезазначених факторів впливу на їх облік.

Виходячи з цього пропонуємо застосовувати наступну класифікацію орендних операцій (рис. 1)..

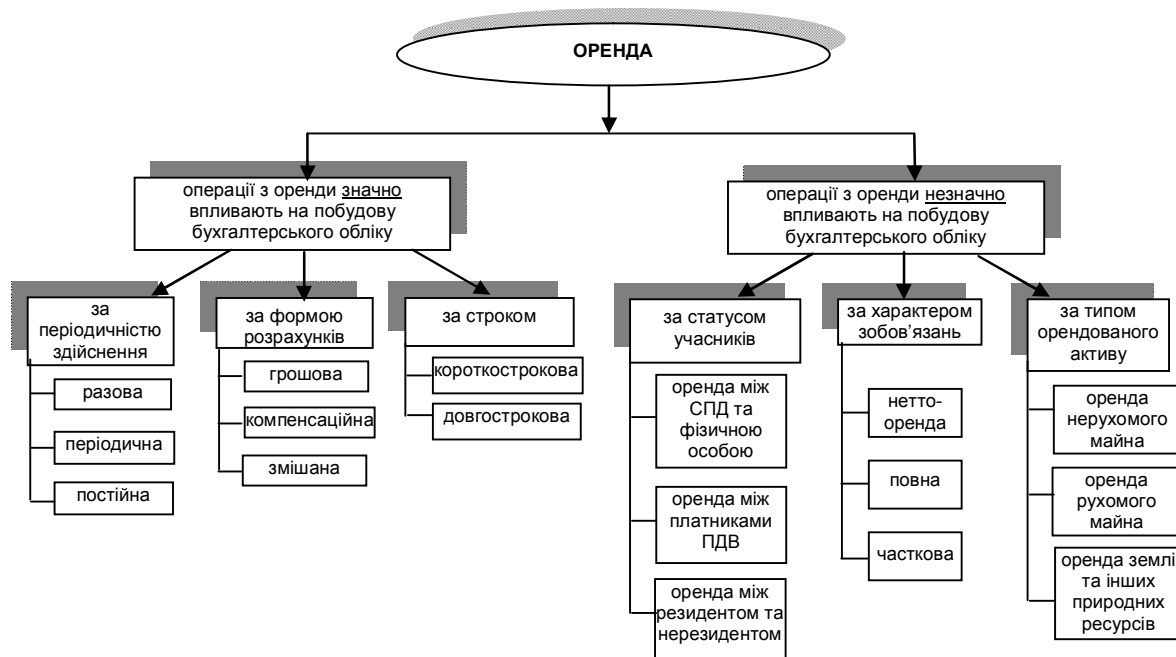


Рис. 2. Розроблена класифікація орендних операцій з урахуванням потреб обліку

В розробленій класифікації всі види орендних операцій розподілено на дві групи:

– орендні операції, що спричиняють значний вплив на побудову бухгалтерського обліку. В бухгалтерському обліку при відображенні операцій з оренди застосовуються різні схеми бухгалтерських проводок;

– і орендні операції, вплив яких на побудову бухгалтерського обліку має незначний характер. Відображення таких операцій в бухгалтерському обліку потребує застосування додаткових субрахунків.

Класифікація повинна правильно та відповідно до вимог обліку відображати всі господарські операції в межах орендної операції. Розроблена класифікація орендних операцій спроможна забезпечити облікове відображення всіх зобов'язань, що виникатимуть при виконанні орендного договору.

Виділення критерію “періодичність здійснення орендних операцій, або спосіб отримання економічної вигоди від використання об’єкту оренди – звичайна діяльність: операційна або інвестиційна; передбачені події (орендні операції носять одноразовий характер)” обумовлене істотною різницею в бухгалтерському відображенні орендних операцій як в частині обліку доходів так і в частині обліку витрат, що виникають в процесі проведення орендної операції.

Як вже зазначалося, при дослідженні класифікації орендних операцій, що наводяться в економічній літературі, спостерігається тенденція, за якою деякі науковці наводять ознаки класифікації оренди, проте не виділяють за такими ознаками різновиди орендних операцій. Так, в літературі згадується такий критерій розподілу оренди як форма оплати за користування орендованим майном. На нашу думку, враховуючи, що форма оплати орендних платежів впливає на побудову бухгалтерського обліку, за доцільне було б визначати за характером орендних платежів грошову, компенсаційну та змішану оренду.

Класифікація оренди за строком викликана веденням різних рахунків для їх відображення, що передбачено нормативними документами обліку. За строком розрізняють короткострокову та довгострокову оренду.

Як відомо, статус сторін – учасників орендного договору може бути досить різноманітний, що породжує різне відображення орендних операцій в обліку. Так, орендні договори можуть укладатися пов’язаними особами, “нестандартними” контрагентами – юридичними особами, неплатниками ПДВ, нерезидентами, фізичними

особами (не суб’єктом підприємницької діяльності), які в свою чергу можуть бути працівниками або не бути ними; однією із сторін орендного договору може бути державне підприємство, неприбуткова організація, фізична особа – суб’єкт підприємницької діяльності як платник податків на загальній системі оподаткування, так і платник єдиного податку та інше. Це все потребуватиме додаткових бухгалтерських записів. Тому відокремлення орендних операцій за статусом учасників сприятиме повному їх відображенню в обліку.

Різноманітність прав орендодавця або орендаря або їхніх зобов’язань, призводить до значної відмінності одних договорів оренди від інших за своєю економічною суттю. В такій ситуації, коли є значний масив однорідних об’єктів, але все-таки таких, що мають, іноді, принципові відмінності, виникає необхідність в їхній класифікації. Тому, на нашу думку, характер прав орендодавця або орендаря або їхніх зобов’язань породжує повну, часткову або нетто-оренду.

Правове та облікове регулювання операцій з орендованим активом залежить від типу такого активу. Тому поділ орендних операцій за ознакою “тип орендованого активу” є доцільним для потреб обліку і контролю, оскільки облік того чи іншого орендованого активу потребує відкриття додаткових субрахунків в бухгалтерському обліку.

На завершення аналізу таблиці 1, слід сказати, що поділ орендних операцій за строком, за характером зобов’язань та залежно від об’єкта оренди є прийнятними в бухгалтерському обліку. Всі інші класифікації орендних операцій переслідують єдину мету – визначити ступінь впливу самого активу на фінансовий результат суб’єкта господарювання, що більш за все є прерогативою управлінського, а не бухгалтерського обліку, тому застосовувати їх для потреб бухгалтерського обліку в умовах діючої нормативної бази не має сенсу.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду класифікації орендних операцій дозволив стверджувати, що бухгалтерський облік орендних операцій повинен виключити вживання терміну “лізинг”.

Співвідношення термінологічного апарату оренди і категорії “фінансова оренда” призвело до висновку про необхідність віднесення останньої категорії до інших видів найму, відмінних від оренди. Тому класифікація орендних операцій має бути узгоджена з термінологією категорії

“оренда”. Класифікація повинна врахувати факт впливу того чи іншого фактору на побудову бухгалтерського обліку і має будуватися за наступними критеріями: за періодичністю здійснення, за формою розрахунків, за строком, за статусом учасників, за характером зобов'язань та за типом орендованого активу.

Застосування наведеної класифікації дозволять посилити контроль за здійсненням орендних операцій, а також надавати управлінському персоналу необхідну інформацію про оренду у розрізі їх видів, що дозволить покращити управління ними.

Виходячи з викладеного вважаємо, що в першу чергу подальшого наукового дослідження потребує розробка єдиних підходів відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку.

#### Список використаної літератури:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями) 2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями) 3. П (С) БО 14 “Оренда”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 10.08.2000р. за № 487/4708 4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями) 5. *Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горещкая Л.Л.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 “Учет и аудит”. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660с. 6. *Грачова Р.* Що робити з “правами користування майном”//Дебет-Кредит. – 2001. – № 45. – с. 16 7. *Дроздов С.М., Бондарев А.К.* Управление внешнеэкономической деятельностью. – СПб.: Изд-во С-Петербургского гос.ун-та экономики и финансов, 1998. – 517 с. 8. *Кабатова Е.В.* Лизинг: понятие, правовое регулирование, международная унификация. М., – 1991. 9. *Човушян Э.О.* Лизинг в России / Под ред. Б.Г. Дякина. – М., 1999. – с. 15. 10. *Замула І.В.* Облік і контроль операцій з добривами у сільськогосподарських підприємствах: еколого-управлінський аспект: Дис.канд.екон.наук за спеціальністю 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2004. 11. *Кондрюк Л.В.* Облік оперативної оренди в сільському господарстві України: Автореферат дис.екон.наук за спеціальністю 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” УААН, 2004 12. *Братчук Л.М.* Умови капіталізації фінансової оренди та її вплив на побудову обліку. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина II. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи. – 2003. – с. 136-139 13. *Братчук Л.М.* Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: Автореферат дис.екон.наук за спеціальністю 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” УААН, 2005 14. *Ковалев В.В.* Финансовая аренда: как ее понимают в России и на Западе//Бухгалтерский учет. – 1998. – № 4. – с. 90 15. *Ковалев В.В.* Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 512 с.: ил. 16. *Костюк Д.* Бухгалтерский учёт операционной аренды//Налоги и бухгалтерский учёт. – 2000. – № 70. – с. 8 17. *Минович Е.* Реформа бухгалтерського учета, как повод для углубленного рассмотрения юридических аспектов лизинга // Вестник Высшего Хозяйственного Суда. – № 10/2. – 2002. 18. *Модеров С.* Учет лизинга по МСФО // www.fd.ru 19. *Прилуцкий Л.* Мокрый. Чистый, классический...Виды лизинга в соответствии с мировой практикой // Лизинг-ревью. – № 2/3, 1997 г.

20. *Романчук К.В.* Класифікація господарських договорів: обліковий, аналітичний та контрольний аспекти // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – № 1(31). – с. 207. 21. *Трынин Д.И.* Особенности лизинга в промышленно развитых странах // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 3. – с. 9 22. *Бернар И., Колли Ж.-К.* Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт. – Т. II: Пер. с фр. – М.: Международные отношения, 1994. – 784 с. 23. Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с. 24. Энциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика/Під.заг.ред. М.І.Молдованова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с. 25. Советский энциклопедический словарь/Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров (пред.). – М.: “Советская энциклопедия”, 1981. – 1600 с. 26. Словарь по экономике и финансам//www.glossary.ru 27. Словарь “Бухгалтерский учет, налоги, хозяйственное право”// www.slovari.yandex.ru 28. Энциклопедический словарь под ред. И.Е. Андреевского. Издатели Ф.А. Брокгауз и И.А. Ефрон. – Санкт-Петербург. – 1890.

ЛИТВИНЕНКО Ірина Юріївна – заступник начальника управління – начальник відділу організації перевірок стратегічних галузей економіки управління податкового контролю юридичних осіб державної податкової адміністрації у Житомирській області.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік орендних операцій

