

Беляєва Л. А., кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування, Харківський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків, Україна

ORCID ID: 0000-0003-2699-4237

e-mail: belyaevalu.a@gmail.com

Білоус К. Д., магістр, Харківський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків, Україна

e-mail: kattya.belous.1996@ukr.net

Контроль орендних операцій в сучасних умовах господарювання

Анотація. В статті розглянуто зміст категорії «контроль орендних операцій» і необхідність його здійснення на підприємстві. Досліджено поширеність здійснення операцій з оренди в Україні, а також проблемні аспекти проведення внутрішнього та зовнішнього контролю орендних операцій. Уточнено напрями перевірки та розроблено організаційне і методичне забезпечення процедур контролю операцій з оренди. Розкрито основоположні аспекти та умови проведення інвентаризації, особливості здійснення ремонту, поліпшення, модифікації або дообладнання об'єктів оренди. Наведено основні етапи проведення контролю, методичні прийоми, документальне оформлення та фактографічна інформація його проведення. Здійснено оцінку діючої системи впровадження контролю операцій з оренди та запропоновано практичні рекомендації з удосконалення контролю орендних операцій в сучасних умовах господарювання в Україні.

Ключові слова: контроль; оренда; орендні операції; орендодавець; орендар.

Belyaeva L. A., Candidate of Economics, Associate Professor, Kharkiv Educational and Scientific Institute of SHEI "Banking University", Kharkiv, Ukraine

Bilous K. D., Master, Kharkiv Educational and Scientific Institute of SHEI "Banking University", Kharkiv, Ukraine

Control of leasing operations in modern business conditions

Introduction. The use of leasing operations in modern conditions of economic transformation helps to solve the lack of capital and technology problems. The growth of the domestic rental market in Ukraine leads to the demand for the proper control over leasing operations at the enterprises. Accordingly, mutually agreed and clear organization of control over business entities is an indispensable condition for the effective economic activity.

Purpose. The purpose of the article is to establish the theoretical foundation, organizational and methodological approaches as well as to develop practical recommendations for control over leasing operations at enterprises. At the same time, solving some problems concerning the leasing control will help to build a more effective strategy for the development of leasing operations.

Results. In this article, the scope of the category "control over leasing operations" and the necessity of its implementation at the enterprise are considered. The directions of verification have been clarified and the organizational and methodical provisions of procedures for the control of leasing operations have been developed. The basic conditions of carrying out the inventory, peculiarities of repair, improvement, modification or refurbishment of objects of the lease are disclosed. The main stages of control, methodical methods, documentation and factual information of its implementation are presented. It is established that the main consequences of rationally organized exercise of internal control at the enterprise are to ensure the preservation of the owner's property, efficient use of economic resources as well as legality and expediency of conducting an economic activity of the enterprise.

Conclusions. As a result, the evaluation of the current implementation of the control over the leasing operations and the practical recommendations for its improvement in the modern conditions of management in Ukraine are proposed.

Keywords: control; lease; leasing operations; lessee; lessor.

JEL Classification: M11, M42.

Постановка проблеми. На сучасному етапі господарювання та розвитку економіки України існує проблема залучення коштів для придбання нового обладнання, новітніх технологій та розширення

виробництва. У зв'язку з лімітним доступом до кредитних ресурсів банківської системи, оренда є найкращим та найдоступнішим засобом оновлення засобів виробництва. Як наслідок, на підприємстві

постає питання контролю ефективного використання орендованого майна та здійснення орендних операцій, а виявлення, попередження та усунення наявних порушень вимагає застосування оптимальних методів контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо порядку організації та здійснення контролю орендних операцій досліджували у своїх працях К. П. Боримська, Т. В. Кирик [1], Т. А. Бутинець [2], А. С. Цибульська, І. О. Борисюк [3], В. П. Пантелєєв [4], І. В. Заєць [5]. Попри це, залишаються невирішеними питання послідовності та напрямів контрольних дій для отримання достовірної інформації про орендований об'єкт, стан експлуатації, нарахування орендних платежів, що надалі призводить до виникнення відхилень та порушень в процесі здійснення господарської діяльності.

Формулювання цілей дослідження. Дослідити та розкрити проблемні аспекти контролю орендних операцій та запропонувати напрями їх вирішення в сучасних умовах господарювання.

Вклад основного матеріалу дослідження. Чітка організація контролю суб'єктів господарювання є обов'язковою умовою здійснення ефективної господарської діяльності, а контроль орендних операцій є необхідним та невід'ємним елементом її організації, адже ефективність залежить від раціонального управління майном, в тому числі, орендованим. Контроль орендних операцій не тільки

допомагає виявити та позбутися відхилень і порушень в процесі відображення орендних операцій, а й впливати на фінансовий результат діяльності підприємства.

Контроль орендних операцій – процес спостереження та перевірки здійснення господарських операцій, що впливають на структуру майна підприємства без права власності на нього, та які впливають на формування собівартості виробленої продукції, наданих послуг та на фінансовий результат підприємства в цілому, направлений на виявлення відхилень та порушень з метою здійснення ефективної діяльності суб'єкта господарювання [1].

Необхідність здійснення контролю операцій з оренди підтверджується статистичними даними Державної служби статистики України, згідно з якими вартість операцій з нерухомим майном, в т. ч. оренда збільшилася з 607876 млн грн до 887738 млн грн у 2012 та незначним зменшенням у 2016 р. 804040 млн грн відповідно [6].

Оренда може бути ототожнена з лізингом, послуги якого досить поширені в Україні. Станом на 30 вересня 2017 р. до Переліку юридичних осіб, що мають право надавати фінансові послуги і перебувають на обліку в Нацкомфінпослуг, зареєстровано дані про 193 юридичних осіб-лізингодавців, а до Державного реєстру фінансових установ внесено інформацію про 408 фінансових компаній, які надають послуги з фінансового лізингу. Дані представлені на рисунку 1.

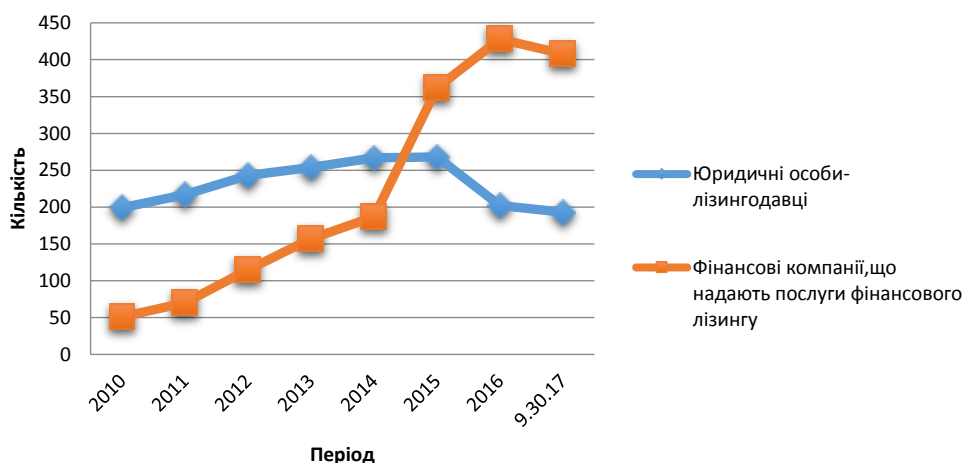


Рисунок 1 – Кількість юридичних осіб-лізингодавців та фінансових компаній, що надавали послуги фінансового лізингу в Україні у 2010–2017 роках

Джерело: [7]

Це доводить поширеність операцій з оренди в Україні й бажання підприємств зменшити свої витрати і збільшити економічні вигоди шляхом тимчасового користування майном.

Головною метою проведення контролю орендних операцій на підприємстві є виявлення порушень і

відхилень та їх попередження, доцільність та раціональність здійснення оренди, достовірність їх відображення в обліку, правильність нарахування та сплати орендних платежів.

У практиці господарювання на підприємствах можна виокремити такі порушення як: несвочасне та

неправильне оформлення оприбуткування, невірний розрахунок орендних платежів; включення витрат з оплати відсотків за кредитами; відсутність належних документів; відсутність оцінки орендованого майна, інвентарних карток; нарахування зносу на об'єкти, які повернуті орендодавцю; недотримання зобов'язань щодо ремонту та модернізації; викривлення величини капітальних інвестицій і як результат, некоректна кореспонденція рахунків і невідповідність даних в аналітичному і синтетичному обліку; хибне обчислення сум амортизації орендованих об'єктів; помилки при нарахуванні ПДВ на розмір орендних платежів тощо.

Для виявлення та запобігання в майбутньому даних порушень, здійснюється зовнішній контроль Державною фіскальною службою України (далі – ДФСУ), зокрема, визначається як розрахунки з оренди впливають на формування прибутку підприємства; внутрішній контроль підрозділами на підприємстві, які діють з метою ефективного використання орендованого майна.

Головними нормативними документами, які регламентують інформацію про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності й

використовуються в процесі здійснення контролю орендних операцій, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [8] та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [9]. Також необхідно врахувати вимоги Цивільного, Господарського, Податкового кодексів України, Закону України «Про фінансовий лізинг», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Внутрішнім підрозділам контролю на підприємствах необхідно керуватися положеннями Наказу про облікову політику. Визначення елементів облікової політики є важливим для подальшого контролю бухгалтерського обліку та повинно відповідати всім нормам законодавства, що, у свою чергу, забезпечує їх законність.

Відображення орендних операцій є невід'ємною частиною бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності та підставою для контролю, об'єктами якого виступають первинні документи, реєстри синтетичного, аналітичного, управлінського обліку та облікова політика підприємства. Наведені документальні джерела є фактографічною інформацією й узагальнені на рис. 2.

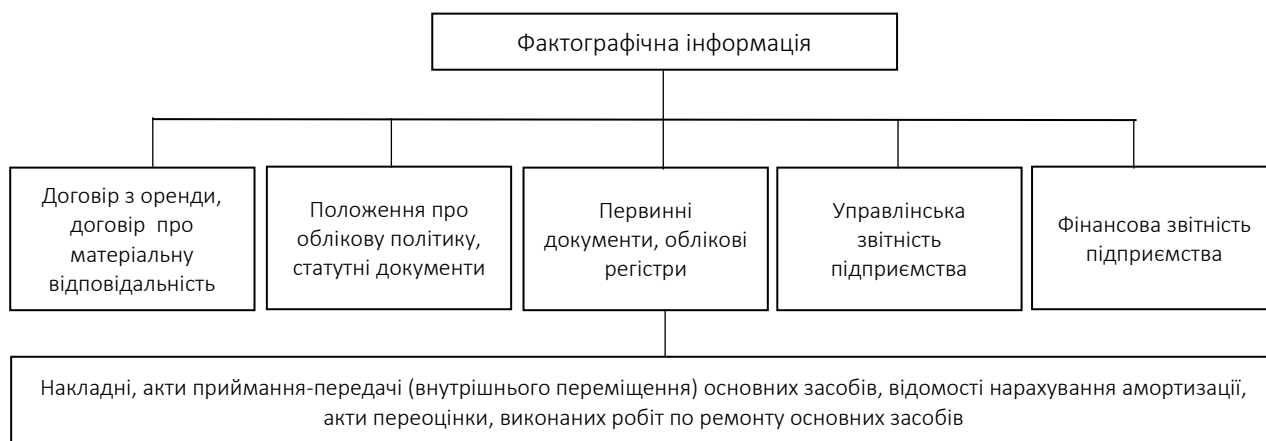


Рисунок 2 – Фактографічна інформація контролю орендних операцій

Джерело: узагальнено автором

Використання методичних прийомів як для внутрішнього так і для зовнішнього контролю є ідентичними й поділяються на документальні та фактичні (рис. 3). Документальний контроль здійснюється на основі договору оренди й перевіряє здійснення орендних операцій і відносин, які виникають надалі. При документальному контролі необхідно з'ясувати облікову політику щодо орендованих засобів та наявність змін, метод нарахування амортизації, отримати необхідні дані щодо об'єктів, переданих або отриманих в операційну або фінансову оренду, перевірити безпомилковість розрахунку орендної плати і віднесення її на доходи або витрати.

Проведення інвентаризації є невід'ємною частиною фактичного контролю бухгалтерського обліку. Під час інвентаризації орендованих об'єктів інвентарні описи порівнюються з оборотними відомостями та даними аналітичного обліку. Інвентаризація також включає огляд технічного стану, умов зберігання орендованих основних засобів, бо деякі з часом можуть змінювати свої характеристики. Орендовані основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису, використовуючи акти, накладні, а також інші документи, що підтверджують надходження орендованих об'єктів.

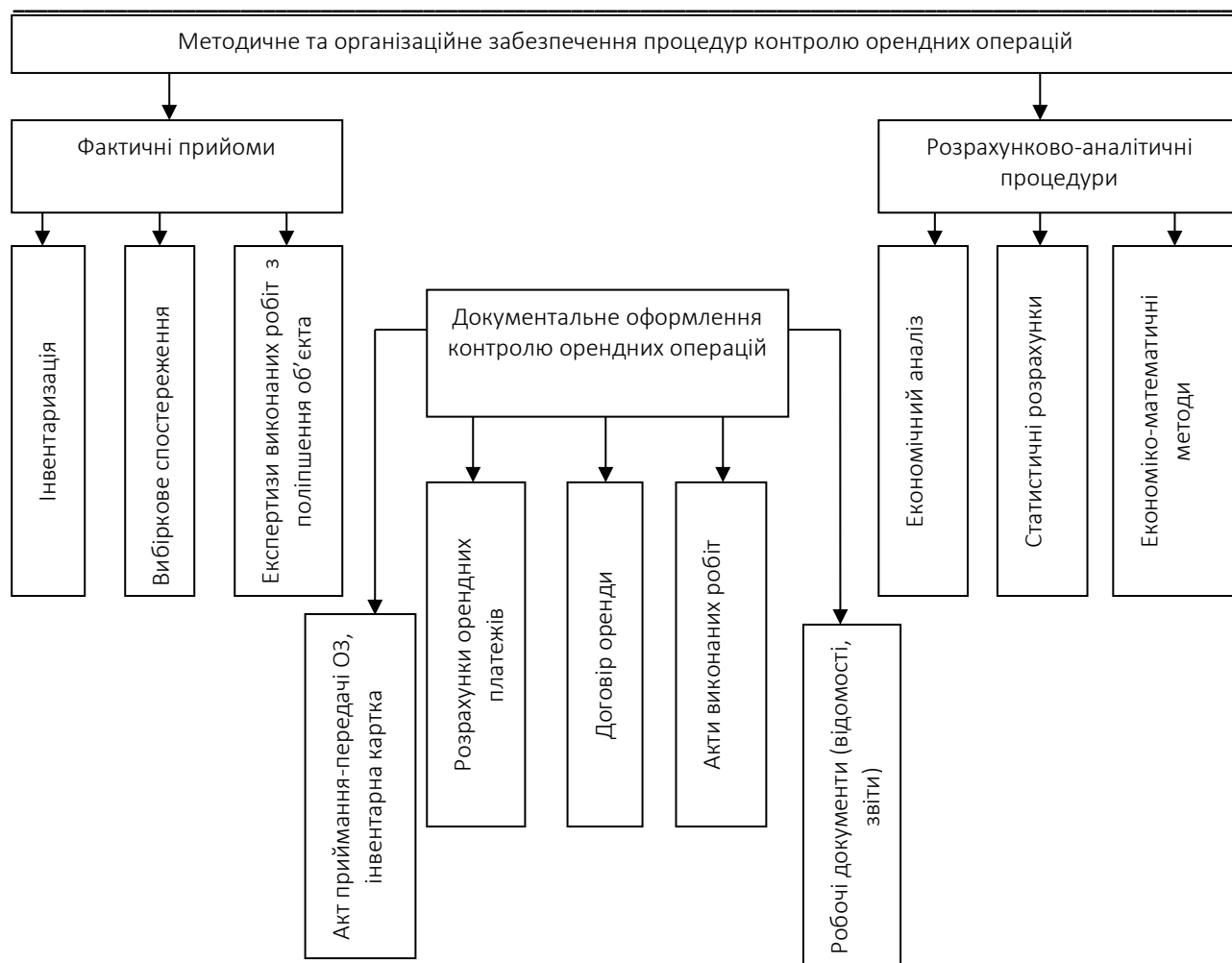


Рисунок 3 – Методичне забезпечення контролю орендних операцій

Джерело: систематизовано автором за даними [1]

Отже, фактичний контроль орендних операцій є одним з найважливіших, адже він контролює оцінку та належність орендованих об'єктів, достовірність даних в облікових записах об'єктів та їх залишків, правильність нарахування амортизації та витрачання коштів на ремонт орендованих основних засобів.

В процесі експлуатації майно амортизується, зазнає фізичного та мольного зносу, потребує оновлення та може виходити з ладу, але договір оренди триває і виникає питання: хто в такому випадку повинен ремонтувати орендований об'єкт і чиїм коштом. В бухгалтерському обліку відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією та обслуговуванням орендованих основних засобів, залежить тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта основних засобів і не залежать від вартості ремонту.

Ремонт орендованого об'єкта є поточним і прямим обов'язком орендаря підтримувати його у належному стані. Таким чином, витрати на нього орендар несе самостійно без отримання компенсації. Отже, якщо в договорі не передбачено здійснення поточного

ремонт, то орендареві все одно не потрібно отримувати дозвіл від орендодавця на поточний ремонт орендованого майна, оскільки він пов'язаний із підтриманням майна в початковому стані. Витрати, які несе орендар у зв'язку з поліпшенням орендованого основного засобу (модернізації, дообладнання), що надалі приведуть до підвищення економічних вигід, запланованих від його використання, в обліку відображаються як капітальні інвестиції у створення інших необоротних матеріальних активів, після чого обліковуються як інші необоротні матеріальні активи [8]. Зазначені витрати амортизуються за прямолінійним або виробничим методом амортизації, термін корисного використання визначається виходячи з терміну дії договору оренди, оскільки саме такий термін в даному випадку є очікуваним періодом використання об'єкту. В цьому випадку сума витрат, понесених орендарем на проведення поліпшення об'єкту оренди, буде повністю амортизована до закінчення терміну дії договору оренди.

Після закінчення договору оренди необхідно документально оформити списання створеного

орендарем об'єкту, що може відобразитися в обліку: як продаж основних засобів, якщо орендодавець відшкодує вартість робіт орендарю або як безоплатну передачу основних засобів, якщо вартість робіт орендодавцем не відшкодується.

Сьогодні Податковим кодексом України не передбачено особливостей податкового обліку витрат орендаря на поліпшення орендованих основних засобів. Водночас Державною фіскальною службою України надано роз'яснення, що такі поліпшення слід зараховувати до об'єкта 9-ої групи «Інші основні засоби» з мінімально допустимим терміном корисного використання 12 років [10]. Складається неоднозначна ситуація, коли при меншому терміні оренди об'єкт вже відсутній, а з податкової точки зору продовжує амортизуватися. Таким чином, бухгалтеру на підприємстві слід більш уважно відноситися до умов договору оренди, де чітко розподіляти обов'язки між орендарем за виконані роботи з поліпшення, а в орендодавця умови їх оприбуткування й оплати. Такий показник, як вартість об'єкта оренди, не завжди зазначають у договорі, тому як вважають, що орендоване майно продовжує обліковуватися у складі основних засобів орендодавця і не важлива для орендаря. Але при прийманні об'єкта оренди, орендарю необхідно реально оцінювати його стан та вартість, щоб в майбутньому витрати на ремонт та поліпшення не перевищували ефект від його використання.

При інвентаризації витрат на ремонт та поліпшенні основних засобів розглядаються первинні документи, що підтверджують їх здійснення, комісія також перевіряє відповідність витрачених коштів з документами, оцінює ефективність проведення витрат на ремонт, визначає доцільність, економію або перевитрати коштів на ремонт. У договорі оренди необхідно передбачати такі ситуації і під час контролю інспектувати строки, умови, спосіб і форму ремонту або поліпшення об'єктів оренди.

Важливим етапом контролю є перевірка правильності розрахунку та сплати орендної плати за оперативну або фінансову оренду. Необхідно перевірити правильність складання договору оренди, відповідність порядку розрахунків по орендних платежах та відображення даних операцій в обліку.

Також важливим аспектом перевірки є наявність включення до складу витрат або доходів сплаченої або отриманої орендарем або орендодавцем суми орендної плати. В орендаря сума орендної плати щомісяця включається до складу його витрат, отже, її нарахування та сплата викликає в орендаря появу податкового кредиту, в орендодавця – податкового зобов'язання.

Результати контролю орендних операцій, проведених за різними напрямками, які наведені на рис. 4, надаються у формі Звіту керівнику підприємства з метою прийняття управлінських рішень щодо усунення недоліків у системі облікового відображення та контролю орендних операцій.

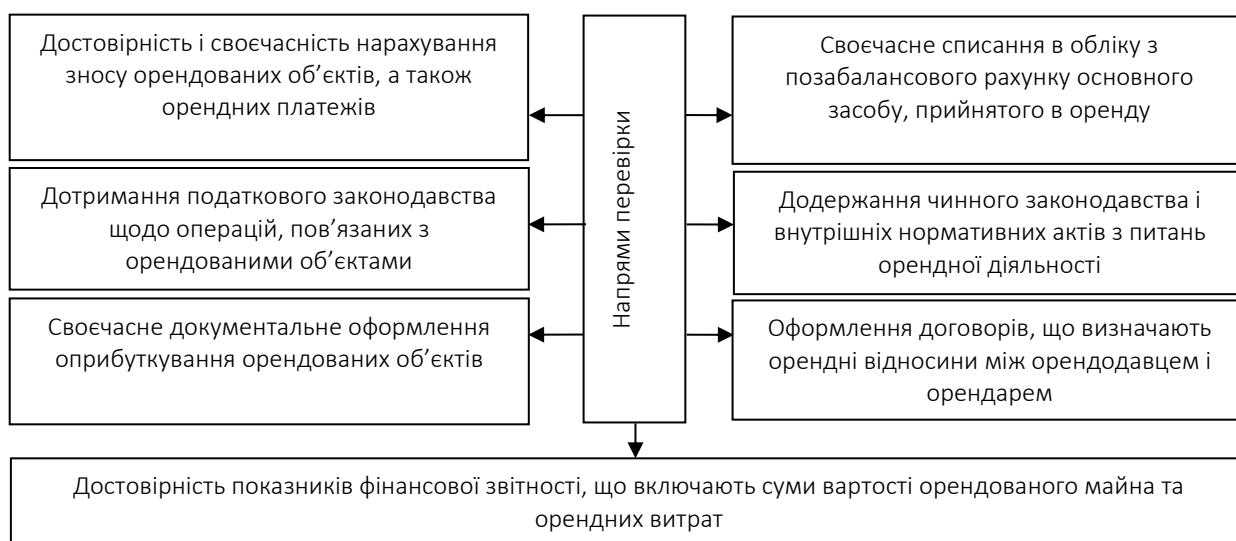


Рисунок 4 – Напрями перевірки орендних операцій

Джерело: сформовано автором

Для запобігання порушенням при здійсненні орендних операцій слід значну увагу приділяти договірним відносинам за такими напрямками: порядок передачі об'єкта оренди; формування орендного платежу; відшкодування експлуатаційних

витрат, ремонту і поліпшення об'єкта оренди; право на амортизацію та порядок повернення об'єкта оренди.

Висновки. Проаналізувавши питання контролю орендних операцій, можна зробити висновок, що результативно організований та налагоджений контроль допомагає налаштувати дієвість роботи,

дозволяє вчасно отримати інформацію про стан орендованого об'єкта для підвищення економічних вигод від експлуатації, утримання, поліпшення та вибуття орендованого майна. В ході контролю операцій з оренди рекомендовано здійснювати наступні процедури: перевірка договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження об'єкта оренди; перевірка належної експлуатації орендованого майна; своєчасний капітальний або поточний ремонт, модернізація, реконструкція; достовірність нарахування амортизації на орендовані об'єкти; перевірка повноти та своєчасності інвентаризації об'єктів оренди; перевірка оформлення облікових регістрів та первинних документів; перевірка правильності здійснення розрахунків орендаря з орендодавцем; перевірка відповідності даних у

синтетичних та аналітичних регістрах обліку; перевірка відповідності показників облікових регістрів та фінансової звітності.

Орендні операції неможливо розглядати однозначно, оскільки їх регулюють нормативні акти юридичного, податкового та облікового напрямку і не завжди їх положення збігаються, а отже потребують взаємоузгодження. Не погодженим залишається питання класифікації ремонтів, так, ЦКУ визнає капітальний та поточний ремонт, який залежить від обсягу та вартості, а в бухгалтерському обліку ремонт та поліпшення, залежать від впливу на майбутні економічні вигоди. Таким чином, на сьогодні наявна невідповідність економічної сутності та понятійного апарату загальнозживаної лексики орендних операцій.

Література:

1. Боримська К. П. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності / К. П. Боримська, Т. В. Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1 (22).
2. Бутинець Т. А. Класифікація господарського контролю: міф чи реальність? / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету, 2011. – № 1 (55). – С. 12-17.
3. Борисюк І. О. Аналіз сучасного ринку лізингових послуг в Україні / І. О. Борисюк, А. С. Цибульська // Гроші, фінанси і кредит. – 2018. – №15.
4. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [монографія] / В. П. Пантелєєв ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП Інформ.-аналіт. агенство, 2008. – 491 с.
5. Заєць І. В. Організація внутрішнього контролю операцій з майном, що не належить підприємству на правах власності // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 1(19). – С. 154-159.
6. Вартість основних засобів України за видами економічної діяльності у 2000-2017 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
7. Офіційний сайт Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nfp.gov.ua
8. Оренда : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 від 28 липня 2000 р. № 181 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018
10. Лист ДФС від 18.01.2016 р. № 1626/7/99-99-19-02-02-17 «Про зміни в оподаткуванні податком на прибуток підприємств у 2016 р.» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listids/dps/66033>.
11. Graham, R. C. and Lin, K. C. (2018). How will the new lease accounting standard affect the relevance of lease asset accounting? *Advances in Accounting*, vol. 42, pp. 83-95. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.07.004>.
12. Spiceland, Ch., Spiceland, D. and Njoroge, Ph. K. (2018). Tourist Trap: The new lease accounting standard and debt covenants. *Journal of Accounting Education*. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.08.001>.
13. Zhang, Y., Lin, Zh. and Sun, H. (2018). Does the level of financial leasing matter in the impact of bank lending on economic growth: Evidence from the global market (2006-2016). *Finance Research Letters*. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2018.10.020>.

References:

1. Borymsjka, K. P. and Kyryk, T. V. (2012). "The method of conducting internal control of lease operations of communal property", *Problemy teorii ta metodologiji bukhgalters'kogho obliku, kontrolju i analizu*, vol. 1 (22).
2. Butynecj, T. A. (2011). "Classification of economic control: a myth or a reality?", *Visnyk Zhytomyr'skogho derzhavnogho tekhnologichnogho universytetu, Ekonomichni nauky*, vol. 1 (55), pp. 12-17.
3. Borysjuk, I. O. and Cybuljska, A. S. (2018). "Analysis of the modern market of leasing services in Ukraine", *Ghroshi, finansy i kredyt*, vol. 15.
4. Panteljejev, V. P. (2008). *Vnutrishnjoghospodars'kyj kontrolj: metodologija ta orghanizacija* [Internal control: methodology and organization], DP Inform, Kyiv, Ukraine.
5. Zajecj, I. V. (2011). "Organization of internal control over transactions with property not belonging to the enterprise on the property", *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh pracj*, vol. 1(19), pp. 154-159.
6. Cost of fixed assets of Ukraine by types of economic activity in 2000-2017, retrieved from: <http://www.ukrstat.gov.ua> (Accessed 01 October 2018).

7. Official site of the National Commission, which carries out state regulation in the field of financial services markets URL, retrieved from: www.nfp.gov.ua (Accessed 01 October 2018).
8. Ministry of Finance of Ukraine (2000). Regulation (standard) of accounting "Rent", retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (Accessed 01 October 2018).
9. International Accounting Standard 17 "Lease", retrieved from: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018 (Accessed 01 October 2018).
10. Letter "On Changes in the Taxation of Enterprise Profit Taxes in 2016", retrieved from: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/66033> (Accessed 01 October 2018).
11. Graham, R. C. and Lin, K. C. (2018). How will the new lease accounting standard affect the relevance of lease asset accounting? *Advances in Accounting*, vol. 42, pp. 83-95. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.07.004> (Accessed 01 October 2018).
12. Spiceland, Ch., Spiceland, D. and Njoroge, Ph. K. (2018). Tourist Trap: The new lease accounting standard and debt covenants. *Journal of Accounting Education*. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.08.001> (Accessed 01 October 2018).
13. Zhang, Y., Lin, Zh. and Sun, H. (2018). Does the level of financial leasing matter in the impact of bank lending on economic growth: Evidence from the global market (2006-2016). *Finance Research Letters*. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2018.10.020> (Accessed 01 October 2018).



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License