



ЦИТ: ua317-033 DOI: 10.21893/2415-7538.2017-07-3-033

УДК 657

**ФІНАНСОВА ОРЕНДА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ  
ОБЛІКУ В ОРЕНДАРЯ****FINANCIAL RENT OF UNAUTHORIZED ASSETS: FEATURES OF  
ACCOUNT FOR RENTALS**

студентка 6 курсу магістратури Вітюк В.В. / student of 6th year of magistracy Vitiuk V.V.  
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Васильківська 90А, 03028  
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kiev, Vasylykivska 90A, 03028

***Анотація.** У статті розглядаються теоретичні аспекти та законодавчо-нормативне регулювання операцій з фінансової оренди необоротних активів, досліджується поняття теперішньої вартості мінімальних орендних платежів та наводиться формула для її розрахунку. Також в роботі зазначені особливості відображення орендарем на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування орендованих необоротних активів та нарахування і сплати орендного платежу.*

***Ключові слова:** фінансова оренда, ануїтет, необоротний актив, мінімальний орендний платіж.*

**Вступ.**

У сучасних умовах складної економічної ситуації в країні дуже актуальним стає питання використання фінансової оренди з метою оновлення матеріально-технічної бази підприємств. У зв'язку з відсутністю необхідних сум оборотних коштів, для придбання обладнання, підприємства починають користуватися послугами фінансового лізингу. Найбільш актуальним це питання є для підприємств сільськогосподарського виробництва, металообробної та фармацевтичної промисловості та в цілому підприємств, які займаються безпосередньо процесом виробництва, в якому задіяна велика кількість технічного обладнання, машин, складів тощо. Оскільки чинна законодавчо-нормативна база не повністю висвітлює всі бухгалтерські аспекти фінансової оренди, питання обліку таких послуг залишається відкритим та потребує детального дослідження. Отже, метою статті є дослідження теоретичних основ фінансової оренди необоротних активів, а також особливості відображення таких операцій орендарем на рахунках бухгалтерського обліку.

**Основний текст.**

Питання обліку фінансової оренди необоротних активів досліджується у працях вітчизняних науковців і фахівців у галузі обліку та економічного аналізу, зокрема Р. Ф. Бруханського, В. В. Гливенко, Г. В. Лебедик, В. С. Лень, Т. Н. Мурашко, Г. В. Мисаки, В. М. Шарманської, І. В. Шершун та інших. Здобутки вітчизняних науковців у повному обсязі висвітлюють теоретичні аспекти обліку фінансової оренди, але, наразі, у час активного реформування сфери бухгалтерського обліку і наближення його до МСБО, важливим аспектом є моніторинг останніх нововведень та розгляд практичних засад бухгалтерського обліку фінансової оренди.

Поняття фінансової оренди розглядається у Положенні (стандарті)



бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО 14 «Оренда»), відповідно до якого фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з перелічених ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- 8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю [4].

Отже, розглянемо облік фінансової оренди необоротних активів у орендаря. Орендар – це фізична або ж юридична особа, яка отримує право володіння та користування предметом фінансової оренди від орендодавця. Об'єкт, який одержаний у фінансову оренду, відображається у бухгалтерському обліку одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або ж теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів [2]. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» справедливою вартістю основних засобів (як і в цілому необоротних активів) є сума, за яку можливо продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [3]. Зазвичай, це є вартістю об'єкта фінансової оренди, яка вказана у договорі та супровідних первинних документах.

Згідно з П(С)БО 14 мінімальні орендні платежі – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені на суму гарантованої ліквідаційної вартості [4]. Отже, теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів (яка буде дорівнювати справедливій вартості об'єкта оренди) розраховується за формулою:

$$ТВА = А \times \left[ 1 + \left( 1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) \div i \right] \quad (1)$$

де ТВА – теперішня вартість мінімальних орендних платежів;

А – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються



відсотки;

$i$  – ставка відсотка для вказаного періоду.

Тепер розглянемо обліковий аспект оприбуткування необоротного активу, який є об'єктом фінансової оренди. При веденні обліку операцій з фінансової оренди необхідно робити проведення, які стосуються, по-перше, відшкодування самої вартості обладнання, по-друге, нарахування та сплати фінансових витрат (відсотків). На кожен дату внесення платежу необхідно розраховувати суму фінансових витрат (множенням залишку заборгованості на кінець періоду на відповідну відсоткову ставку). У той же час, вартість обладнання розподіляється по періодам сплати платежу і дорівнює різниці між ануїтетом та фінансовими витратами (відсотками) за період. Отже, узагальнимо інформацію з обліку оприбуткування орендованого необоротного активу (табл.1).

**Таблиця 1**

**Проведення з оприбуткування орендованих необоротних активів у орендаря**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано необоротний актив від орендодавця за справедливою вартістю (без ПДВ)	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (або 153, 154, 155)	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
2	Перекласифіковано частину довгострокової заборгованості в поточну у сумі платежів відшкодування вартості необоротного активу за перші 12 місяців (без ПДВ)	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»
3	Відображено податковий кредит із ПДВ на підставі зареєстрованої податкової накладної	641/ПДВ «Розрахунки за податками»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
4	Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі зареєстрованої податкової накладної (від суми операції, зазначеної у п.2)	641/ПДВ «Розрахунки за податками»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»
5	Введено необоротний актив в експлуатацію	10 «Основні засоби» (або 11, 12, 16)	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (або 153, 154, 155)

*Авторська розробка.*

При оприбуткуванні необоротного активу одночасно із зарахуванням його на баланс, потрібно визнати зобов'язання на рахунку 531 у сумі вартості такого



активу. Після цього частину вартості необоротного активу, яка розподілена на перші 12 місяців, необхідно перенести до складу поточної заборгованості на рахунок 611. Окрім того, на кожну наступну дату балансу необхідно переводити з рахунку 531 на рахунок поточної заборгованості кожен наступний платіж з відшкодування вартості орендованого активу (оскільки з часом нові зобов'язання перестають бути довгостроковими і стають поточними).

Після зазначених проведення орендар відображає суму податкового кредиту з ПДВ, оскільки відповідно до пп.14.1.191 ПКУ передання об'єкту фінансової оренди прирівнюється до постачання товару з метою ПДВ[1], відображає на рахунку 152 (або 153, 154, 155) супутні витрати на доведення необоротного активу до стану, придатного для його використання та вводить необоротний актив в експлуатацію.

На наступному етапі необхідно розглянути питання фінансових витрат (сум відсотків, які необхідно буде сплатити за користування необоротним активом). Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду [4].

Як було сказанораніше, для того, щоб визначити фінансові витрати за період, необхідно помножити залишкову суму зобов'язання з оренди на кінець кожного з періодів на відсоткову ставку за цей період. Відсоткові витрати з фінансової оренди будуть відображатися на рахунку 952 одночасно збільшуючи зобов'язання на рахунку 684. Отже, узагальнимо інформацію з обліку нарахування та сплати орендного платежу (табл.2).

Необхідно також зазначити, що у фінансовій звітності залишок за кредитом рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» буде відображатися у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», статті 1515 «Інші довгострокові зобов'язання», а за кредитом рахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» - у рядку 1610 «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» цього Звіту. Фінансові витрати періоду (обороты за дебетом рахунку 952 «Інші фінансові витрати») знайдуть відображення в рядку 2250 «Фінансові витрати» форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [5].

### **Висновки.**

Отже, як було сказано раніше, при веденні обліку операцій з фінансової оренди необхідно акцентувати увагу на двох аспектах: по-перше, на відшкодуванні самої вартості обладнання, по-друге, на нарахування та сплату відсотків за користування активом. На відміну від операційної оренди, необоротний актив, взятий у фінансову оренду, буде зараховано на баланс підприємства на відповідний субрахунок рахунку 10. Всі фінансові витрати будуть обліковуватися на рахунку 952 «Інші фінансові витрати» та зменшувати фінансові результати підприємства.



Таблиця 2

## Проведення з нарахування та сплати орендного платежу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Сплачено перший орендний платіж (тільки у сумі платежу за відшкодування вартості активу, оскільки за перший період орендар ще не має відсоткових витрат)	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2	Переведено довгострокову заборгованість до складу поточної (у сумі наступного платежу з відшкодування вартості активу)	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»
3	Нараховано фінансові витрати (відсотки)	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
4	Сплачено другий орендний платіж (у сумі платежу за відшкодування вартості активу та нарахованих фінансових витрат)	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
		684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
5	Списано нараховані та сплачені фінансові витрати на фінансовий результат	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»

*Авторська розробка.*

Питання фінансової оренди дійсно є наразі вкрай актуальним. Операції, з отримання необоротних активів у фінансову оренду, дають змогу підприємствам збільшувати свою матеріально - технічну базу, навіть якщо вони не мають велику суму вільних обігових коштів. Даний вид операцій є дуже поширеним за кордоном, зокрема, у Європі. Ми вважаємо, що Україна повинна наслідувати приклад іноземних держав, підтримувати та вдосконалювати правовий та економічний аспекти фінансової оренди, оскільки це дозволить підприємствам різних видів діяльності розвиватися та, таким чином,



підтримувати національну економіку.

### Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/law/show/27>.
2. Про лізинг: Закон України від 23.03.1998 № 01-8/104 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v\\_104800-98](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v_104800-98).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 № 92 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
5. Василенко А. Фінансова оренда в орендаря: оподаткування та облік / А. Василенко. – Все про бухгалтерський облік, № 33, 2017. – С. 10-17.

### Abstract

*This article is about the theoretical aspects, legislative and regulatory regulation of financial leases of non-current assets, the concept of the present value of minimum lease payments and the formula for its calculation. The article specifies the features of the tenant's reflection in the accounting accounts of transactions on the leasing of non-leased assets, as well as the accruals and payment of the lease payment. It was also noted that an important issue is the reflection of financial costs. They represent the amount of percent that will be required to pay for the use of an irreversible asset. The article reflected the accounting practices that need to be made to reflect the financial costs.*

**Keywords:** *financial lease, annuity, non-current asset, minimum lease payment.*

### References

1. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI (with amendments and additions) [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zakon.rada.gov.ua/law/show/27>.
2. About leasing: Law of Ukraine dated 23.03.1998 № 01-8 / 104 (with amendments and additions) [Electronic resource]. - Mode of access: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v\\_104800-98](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v_104800-98).
3. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets", approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated April 27, 2004 No. 92 (with amendments and modifications) [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Regulation (standard) of accounting 14 "Lease", approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated July 28, 2000 No. 181 (with amendments and modifications) [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
5. Vasilenko A. (2017). Lease to Tenant: Taxation and Accounting. Everything about accounting, 33rd ser., pp. 10-17.

Стаття відправлена: 07.11.2017 р.

©Вітюк В. В.