

КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ

У світовій практиці бухгалтерського обліку орендних операцій виділяються дві широкі категорії оренди – оренда фінансова і оренда операційна. При формулюванні критеріїв класифікації оренди на зазначені види в спеціальній літературі з бухгалтерського обліку застосовуються різні підходи, і визначення найбільш обґрунтованого підходу є одним із складних і широко обговорюваних питань бухгалтерського обліку оренди. Від такої класифікації залежить не тільки спосіб представлення певної інформації в бухгалтерській звітності (її розкриття), але і сам склад показників звітності, на підставі яких зацікавленими користувачами приймаються ті чи інші рішення.

Побудова правильної класифікації орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку ускладнюється різноманітністю та неподібністю обліку орендних операцій як в зарубіжній, так і у вітчизняній практиці. Так, поділ оренди на оперативну та фінансову породив плутанину оренди з лізингом, фінансової оренди з лізингом та інше. Крім того, думки науковців що облікового відображення оренди розділилися: 1) оренда відображається в обліку як звичайна операція; 2) відображення оренди в обліку обов'язково повинно враховувати фінансовий характер сторін такої операції.

Основною проблемою, з якою доводиться стикатися під час класифікації оренди для цілей бухгалтерського обліку, є подвійний характер оренди, що обумовлено протиріччям її економічного і юридичного аспекту. З одного боку, основна відмінність між двома різновидами оренди – операційної і фінансової – полягає в економічному сенсі укладення орендного договору: сутністю операційної оренди є тимчасове використання орендарем корисних властивостей об'єкта, що не належить йому, для підприємницьких чи споживчих цілей; в той час як фінансова оренда (або лізинг) по своїй суті є прихованою формою придбання майна орендарем, який, юридично не будучи його власником, фактично здійснює економічний контроль над об'єктом оренди. З іншого боку, класифікація оренди в бухгалтерському обліку не завжди визначається лише економічною сутністю відносин сторін договору оренди. У бухгалтерських стандартах різних країн класифікація орендних угод часто в більшій чи меншій мірі пов'язується з юридичною формою договору оренди. Так, 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.

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. Двома головними видами оренди згідно ПСБО 14 є: операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова; фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Наслідки визнання оренди операційною або фінансовою для орендодавця полягають у наступному: від класифікації оренди залежить структура активів організації; класифікація оренди впливає на розподіл доходів і витрат, а отже, і фінансового результату протягом терміну оренди. Для орендаря наслідки класифікації оренди для показників звітності характеризуються наступним чином: при операційній оренді сума зобов'язань в пасиві балансу, як правило, менше, ніж за фінансової оренди, що необґрунтовано прикрашає картину фінансового стану організації; в залежності від класифікації оренди в звітності орендаря (так само, як і для орендодавця) змінюється порядок розподілу витрат протягом терміну оренди.