

ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СФЕРІ ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН

На основі облікового відображення орендних операцій визначено об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин, що відповідають їх правовій та економічній сутності

Постановка проблеми. Протягом останнього часу оренда стала одним із найпоширеніших видів діяльності, що викликало необхідність знайти раціональний варіант її облікового забезпечення, перед яким постає проблема відокремлення оренди від інших видів майнового найму. Об'єкт бухгалтерського обліку повинен відповідати його економічній та юридичній сутності. Зауважимо, що В.В. Ковальов з цього приводу, слушно вказав, що будь-яка угода, а відповідно, й супутні їй бухгалтерські записи повинні бути бездоганні в юридичному відношенні [19, с. 7]. Ефективність побудови бухгалтерського обліку орендних операцій залежить, перш за все, від правильного визначення його об'єктів. Орендні операції досить часто плутають з їх подібними видами найму, кожному з яких властиві свої особливості, що, в свою чергу, впливає на об'єкти бухгалтерського обліку та підтверджує актуальність обраного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблема обліку орендних операцій є предметом дослідження багатьох науковців, зокрема, Бухмана А.Р., Вітрянського В.В., Ковальова В.В., Мниха Є.В., Пятова Л.М., Скобари В.В., Чалого І.А., Усенка Я.І. та інших тощо. Вони висвітлюють у своїх працях облік витрат орендних операцій, розрахунків з орендної плати, облік майна, що передається в оренду тощо. І. Чалий і В. Шеломков вказують на проблему невідповідності бухгалтерського обліку правовій системі у сфері оренди без надання відповідних рекомендацій щодо усунення цих недоліків. Пропонуючи систему кореспондуючих рахунків науковці не визначають об'єкти бухгалтерського обліку, що є досить важливим. Це стало наслідком дослідження окремих аспектів орендних операцій та відсутністю комплексного дослідження цієї проблеми.

Метою нашого дослідження є визначення об'єктів бухгалтерського обліку орендних операцій для достовірного відображення їх в обліку.

Для досягнення поставленої мети сформульовано наступні завдання:

- відокремлення оренди від інших видів найму;
- визначення юридичної сутності орендних операцій;
- окреслення об'єктів бухгалтерського обліку в межах орендної операції.

Викладення основного матеріалу дослідження. Підставою виникнення орендних відносин є договір. Необхідність відокремлювати договір оренди серед схожих договорів є запорукою успішного ведення підприємницької діяльності. Німецький філософ Георг В.Ф. Гегель у праці "Філософія права" зазначає, що поділ договорів і заснований на цьому осмислений розгляд їх видів слід обґрунтовувати не зовнішніми ознаками, а відмінностями, закладеними в самій природі договору. Ще за часів римського права проводилась різниця між орендою та близькими до неї інституціями права.

Дослідимо це питання шляхом зіставлення договору оренди із суміжними видами договорів, виходячи із того, що орендним відносинам притаманні чотири принципові ознаки – договірний характер, платність, строковість, користування [45, с.].

За зовнішніми ознаками договори, що мають ознаки орендних операцій (налічується 19 таких договорів), можна об'єднати у чотири групи:

- перша група – договори, що за своїми ознаками більш схожі до орендних (договори оренди, лізингу, прокату, фрахту, бербоут – чартеру);

- друга група – договори, що за своїми ознаками більш схожі до кредитних (договори кредиту та його видів, позички та позики);
- третя група – договори, що за своїми ознаками більш схожі до договорів купівлі – продажу (договори найму – продажу, торгівлі в розстрочку);
- четверта група – інші договори (договори ренти, концесії, комерційної концесії, довічного утримання (догляд), управління майном) (таблиця 1).

Таблиця 1. Договори, що мають ознаки оренди

Група	договір найму	договірність	платність	строковість	користування	Примітка
	ознака					
1	2	3	4	5	6	7
група I	оренда	+	+	+	+	
	лізинг	+	+	+	+	об'єктом не можуть бути природні об'єкти та цілісні майнові комплекси
	прокат	-	+	+	+	
	фрахт	+	+	-	-	
	бербоут – чартер	+	+	+	+	об'єктом можуть бути тільки транспортні засоби
група II	кредит	+	+	+	+	об'єктом можуть бути тільки гроші
	комерційний кредит	+	-	-	-	
	товарний кредит	+	+	+	-	
	позичка	+	-	+	+	
	позика	+	+	+	-	
група III	торгівля в розстрочку	+	+	+	-	
	найм – продаж	+	-	-	+	
група IV	концесія	+	+	+	-	
	рента	+	+	-	-	
	комерційна концесія (франчайзинг)	+	+	+	+	об'єктом можуть бути тільки права інтелектуальної власності
	довічне утримання (догляд)	+	+	-	-	
	управління майном	+	+	+	-	

Дані таблиці показують, що всі досліджувані договори мають спільні ознаки з договором оренди. Проте деякі договори (лізинг, бербоут – чартер, кредит, франчайзинг) мають всі об'єднуючі ознаки договору оренди, але відрізняються за додатковою ознакою; це дає можливість назвати такі договори різновидами оренди. Інші договори – не мають всіх необхідних ознак договору оренди; отже схожість між цими договорами лише зовнішня.

Найвищий ступінь схожості мають договір оренди з договором лізингу, тому питання розмежування понять “лізинг” і “оренда” привернуло увагу багатьох науковців, зокрема Вітрянського В.В., Руденко М.І., Трофімової О.В., Онищука Я.В., Усенка Я.Б., Решетник І.О. та інших.

Дослідниками використовуються досить різноманітні критерії розмежування цих понять. В.В. Ковальов розрізняє види оренди за єдиним критерієм – володіння правом власності на продукцію, що отримується внаслідок використання майна, що орендується по аналогії з римським правом та іншими європейськими державами.

Обмеженість об'єктів лізингу вказує, що “оренда” і “лізинг” – поняття різні. До того ж, за договором лізингу майно передається у володіння та користування, а за договором оренди – може передаватися лише в користування. Як зазначає із цього приводу І. Лісіменко, “за договором оренди можлива передача майна тільки у користування, що виключено за договором лізингу” [46, с. 21]. Дану позицію підтримує й інший дослідник цього питання – О. Іванов, який стверджує: “Ознакою лізингу є і те, що майно підлягає передачі у володіння та користування” [60, с. 43]. Деякі автори [Захарова А.В., Різник В.В.] вважають, що основною відмінністю договору лізингу від договору оренди є участь у лізингових операціях третьої сторони, тобто продавця (постачальника) майна.

Публічна договірність договору прокату відрізняє його від договору оренди, а антипідприємницький зміст договору позички (безоплатність) ніколи не дасть сплутати його з договором оренди.

Фрахт у вузькому розумінні – це, свого роду, договір про надання послуги по перевезенню пасажирів або вантажів, тобто в даному випадку, звичайно, не здійснюється перехід права користування транспортним засобом. Згідно із законодавством фрахт і чартер – поняття синонімічні. Проте, чартер використовується при користуванні водним та повітряним транспортом. Бербоут – чартер є різновидом договору оренди транспортного засобу.

Кредит відноситься до тих договорів, що мають всі основні ознаки орендних відносин, і водночас перебуває на межі суміжних відносин: товарне та комерційне кредитування, позика. Спробуємо розібратися в чому все ж таки полягає відмінність. По-перше, якщо в будь-яких договорах присутній такий об'єкт як грошові кошти, то мова йтиме про кредит або позику. По-друге, за кредитним договором не передбачається перехід права володіння об'єктом найму (що не можливе, оскільки виключним об'єктом кредиту є грошові кошти), а за договором позики об'єкт найму передається у володіння (об'єктом найму позики може бути будь-яка річ), що відрізняє позику не тільки від кредиту, а й від оренди.

Комерційний кредит хоч і є різновидом кредиту, але це єдиний договір в сукупності, подібних договору оренди, договорів, який має тільки одну-єдину спільну ознаку з орендою – договірність.

Договори торгівлі в розстрочку, товарного кредиту, ренти, договір довічного управління майном та найму – продажу мають об'єднуючі між собою ознаки. Критерій їх розмежування – момент переходу права власності. А ось від договору оренди вони суттєво відрізняються, про що зазначає І. Решетник: “Найсуттєвіші відмінності цих договорів полягають у характерному для кредитного договору переході права власності на його предмет від кредитора до позичальника, тоді як за договором оренди це право зберігається за орендодавцем; у предметі даних договорів, яким може бути майно” [27, с. 46].

Щодо порівняльних характеристик договорів оренди та управління майном, слід пригадати, що користування – це вилучення з речі корисних властивостей шляхом її продуктивного чи особистого споживання. Такого права позбавлений управитель у разі укладання договору управління майном.

Таким чином, порівнявши договір оренди з подібними договорами, можна дійти висновку, що договір оренди має якісні відмінності. Цей висновок є цілком аргументованим, що дає підстави стверджувати: договір оренди є самостійним і специфічним договором, і потребує вдосконалення окремого регулювання в нормативно-правовій базі.

До прийняття П(С)БО 14 орендні операції більшістю бухгалтерів обліковувались як надання послуг, що суперечить правовій та економічній сутності оренди, а також призводить до неточностей при заповненні Декларації про прибуток підприємства. В. Шеломков зазначає, що з прийняттям П(С)БО 14 проблема невідповідності юридичних трактувань оренди її бухгалтерському розумінню вирішена. Проте, І. Чалий зосереджує увагу на те, що між національним стандартом обліку та існуючою правовою системою у питаннях оренди виникла неподолана прірва [67, с.?).

Аналіз літературних джерел показує, що в основу юридичного трактування оренди покладений визначальний момент – передача права користування майном при здійсненні орендних операцій. Це безперечно з огляду на наступне. За правилом тріадної формули власності право користування є однією із складових прав власності поряд з правом володіння та правом розпорядження, та є різновидом майнових прав, як таке право, що пов'язане з майном. Не виключенням сферою застосування цієї тріадної формули стали і орендні відносини. Орендодавець і орендар є суб'єктами відносин власності, а право власності розподіляється між ними. Причому за орендодавцем залишається право володіння власністю, а право користування нею переходить орендарю. Третє право – право розпорядження - частково отримує і орендодавець (наприклад, право заповіту), і орендар (наприклад, право передачі в суборенду). Модель переходу права власності на орендоване майно зображено на рисунку 1.

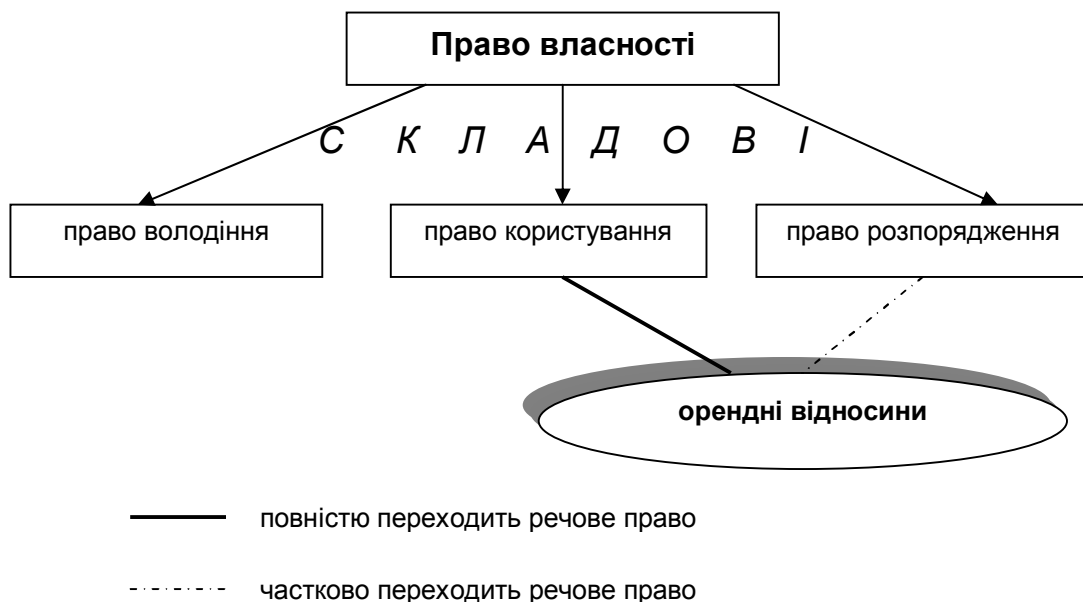


Рис. 1. Складові права власності на орендовані речі

Орендарю належить право користування орендованим майном. Це основне право орендаря, що витікає з договору оренди [14, с. 170].

Не можливо не погодитись з думками вчених (Шершеневич Г.Ф., Решетник І.О.) про віднесення договору оренди до річових договорів. Але твердження вчених, що об'єктом річового права при укладенні договору оренди є лише річ не об'грунтовані з наступних причин. Якщо припустити, що визначальним моментом орендної операції є річ як матеріальний актив, тоді це суперечитиме властивості слідування за річчю, що притаманне праву користування орендаря. Річ може бути визначальною і за іншими договорами, проте якщо не передається право користування іншій особі разом з річчю, говорити про оренду не варто. Підсумовуючи викладене, зауважимо, що на основі договору оренди придбавається право користування майном.

Якщо мова йде про бухгалтерське розуміння орендних операцій, то слід зазначити, що серед науковців сформувались два підходи до трактування цього виду найму.

Перший підхід. В основу покладено юридичне розуміння орендних операцій, тобто при здійсненні орендних операцій передається не лише майно, але і право користування ним. Так, фахівець юридичних наук Д.І. Мейєр відмічає, "предметом договору завжди представляється право на чужу дію..". Необхідно підкреслити, що предмет договору оренди не повинен зводитись до майна, що передається в оренду (підкреслено автором). Предметом бухгалтерського обліку орендних операцій є операція з приводу надання майна в оренду, а об'єктом в межах орендної операції – майно, що надається в оренду, та право користування ним та орендні зобов'язання, що виникають за договором оренди.

Другий підхід. В основу бухгалтерського трактування оренди покладена передача майна в користування. У зв'язку з існуванням такої позиції серед науковців спричинена проблема, яка піднімається І.Чалим про невідповідність існуючих бухгалтерських правил обліку юридичному трактуванню орендних операцій. Звідси, розуміємо, чому в бухгалтерському обліку обліковуються такі об'єкти орендних операцій як майно, що передається в оренду, орендна плата та орендні зобов'язання, які зазначені в укладеному договорі оренди орендодавця та орендаря (зокрема, витрати на ремонт орендованого майна та витрати на його утримання тощо).

Порівняємо визначення оренди, наведені в різних літературних та нормативних джерелах.

визначальний критерій оренди	Автори	Кількість
1	2	3
передача майна в користування	Бойко В.М.[77], Азримлян А.Н.[78], Бутинець Ф.Ф.[15], колектив авторів словників[80, 71, 94, 96, 72, 74], російське законодавство[2], Корнієнко Г.В.[85], Лопатніков Л.І.[86], Дудко К.П.[20], Ожегов С.І.[87], Ормошенко Н.Н.[88], Райзберг Б.А.[90], Шемшученко Ю.С. [99], Копорумена В.Н. [91], Савицька Є.В.[92], Амуржуєв О.В. [93], Єфімов А.Н. [98], Сухарьов А.Я. [100], Бернар І. [76], Молдованок М.І. [84], Борисов А.Б. [79], колектив авторів Господарського кодексу України [1], колектив авторів Цивільного кодексу України [13], українське законодавство [4]	28

Продовження табл.

1	2	3
передача права користування майном	колектив авторів банківської енциклопедії [75], Загородній А.Г. [17, 18], колектив авторів під ред. Гіжевського В.К. [89], дореволюційне російське право [12], Зейналов Н.І.[37], Ковальов В.В. [40], колектив авторів методичних посібників [26, 50], колектив авторів словників [70, 83, 73], Семенченко Ж. [21], Сидорович А. [69], Саблук П.Т. [95], Прохоров А.М. [98], Дігтяр Н.І. [33], Солодченко І. [62], Бутинець Ф.Ф. [25, 81], Паркшеян Х.Р. [53], Ходаківська В.П. [23], Фамінський І.П. [82], Островський Л. [22], українське законодавство [3, 5, 6, 7, 8, 10, 11], радянське законодавство [9]	32

Як видно з таблиці, досить значна кількість нормативних документів з бухгалтерського обліку та думок фахівців бухгалтерської справи переконує, що проблеми невідповідності бухгалтерських та юридичних трактувань орендних операцій не існує. Науковці стверджують, що орендна операція передбачає передачу права користування певними об'єктами.

Вітчизняні праці за результатами досліджень обліку орендних операцій з'явилися після 1991 р. З того часу вивчення сутності орендних операцій стало досить найпоширенішим серед наукових досліджень, що знайшло своє відображення в ряді монографій, статей та навчально-методичних праць, що розкривають специфіку оренди в контексті права, економіки, фінансів, бухгалтерського обліку, менеджменту. Ступінь висвітлення питання обліку орендних операцій зведено в таблиці 2.

Таблиця 2. Облік орендних операцій в літературних джерелах

№ з/п	Автор	Питання з обліку орендних операцій						
		Облік розрахунків з орендної плати	Облік майна, що передається в оренду	Облік фінансової оренди	Облік ремонтних витрат	Формування собівартості в умовах оренди	Облік витрат на утримання орендованого майна	Облік прав користування як внесок до статутного капіталу
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Шаронова Є. [66]	-	+	-	-	-	-	-
2	Захарова А.В. [36]	+	-	-	-	-	-	-
3	Пятов М.Л. [56, 57]	-	-	+	-	-	-	+
4	Онищенко Т. [52]	-	-	-	+	-	-	-
5	Мєдведев А.М. [49]	-	-	-	-	+	-	-

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6	Литнєва Н.А. [44]	-	-	-	-	-	+	-
7	Луговий В.А. [47, 48]	+	-	+	-	-	-	-
8	Сомов Л. [63]	-	+	-	+	-	-	-
9	Євмененко Т.О. [34]	+	-	-	-	-	-	-
10	Ковальов В.В. [19, 40]	-	+	+	-	-	-	-
11	Братчук Л.М. [29]	-	-	+	-	-	-	-
12	Кириченко Ю. [39]	+	-	-	+	-	-	-
13	Волков М.Г. [31]	+	+	-	-	-	-	-
14	Праскова Н.Ю. [55]	+	+	-	-	-	-	-
15	Цвейбак І. [65]	-	+	-	-	+	-	-
16	Мних Є.В. [54]	-	-	-	-	+	-	-
17	Скобара В.В. [61]	-	-	-	+	+	-	-
18	Солодченко І. [62]	-	-	-	-	-	-	+
19	Грачова Р. [32]	-	-	-	-	-	-	+
20	Кушина Є. [42]	-	-	-	-	-	-	+
21	Раєва А. [58]	-	-	-	+	-	-	-
22	Риндя А. [59]	-	-	+	-	-	-	-
23	Крутякова Т. [43]	+	+	-	-	-	-	-
24	Пархоменко В. [54]	-	-	+	-	-	-	-
25	Ярошенко А. [68]	-	-	+	-	-	-	-
26	Бортников А.П. [30]	-	-	+	-	-	-	-
27	Карпушенко М. [38]	-	-	+	-	-	-	-
Всього		7	7	9	5	5	1	4
% до загальної сукупності		26	26	33	18,5	18,5	3,7	14,8

Розглянувши ряд літературних джерел, можна сказати, що предметом дослідження науковців є досить широке коло об'єктів бухгалтерського обліку при відображенні орендних операцій (таблиця 2). Проте, жоден з авторів не піднімає питання щодо обліку права користування майном, що набуває орендар за договором оренди. Бухгалтерські науковці не розрізняють та не відображають в обліку право користування майном, що передається разом з майном за договором оренди. Аналіз діючого законодавства та висновків, що роблять автори, дозволяють зрозуміти різницю між цими видами активів та правильно відобразити їх в обліку.

Лише деякими з них досліджується питання обліку внеску прав користування майном до статутного капіталу підприємства [32, 42, 56, 57, 62]. При формуванні статутного капіталу підприємств склад вкладів засновників може бути досить різноманітним. Дійсно внеском до статутного капіталу можуть бути і права володіння та користування майном. Діючим законодавством порядок обліку фактів внесення до статутного капіталу такими правами не передбачено.

Лука Пачолі вважав, що в бухгалтерському обліку слід відображати все те, що на думку купця, належить йому на світі, як в рухомому, так і в нерухомому майні і всі його справи великі та дрібні, в тому порядку, в якому вони відбувалися. Оскільки орендарю належить право користування майном, що йому

передається за договором оренди, то це право повинно знайти своє відображення в обліку. Таким чином, об'єктами обліку при оренді в орендаря повинні виступати:

- майно, що передається в оренду;
- орендна плата;
- право користування майном;
- інші витрати, пов'язані з орендованим майном.

Тут, слід зазначити, що основні засоби у підприємства-власника не списуватимуться з балансу. Оскільки підприємство, що передає права користування майном, залишається його власником, то воно нараховуватиме амортизацію. При цьому права користування майном не може обліковуватимуться на балансі як нематеріальний актив. Адже, підприємство-власник майна, воно обліковує як основні засоби. До того ж, цього вимагає П (С) БО 8 “Нематеріальні активи”, в якому зазначено, що право користування майном для підприємства, яке його передає, не вважатиметься нематеріальним активом та норми Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, які рекомендують за дебетом рахунку 12 “Нематеріальні активи” відображати придбання чи отримання в результаті розробки (від інших фізичних чи юридичних осіб) нематеріальних активів.

Проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що виходячи з принципів бухгалтерського обліку, об'єкт може бути відображений в обліку лише за таких умов:

1) має вартісну оцінку. Право користування майном є матеріальним відображенням правовідносин, які виникають за орендним договором. Право користування майном коштує стільки, скільки становитиме плата за користування ним протягом строку, на який воно передається підприємству.

2) змінює майновий стан підприємства. Право користування майном, за своєю сутністю, є нематеріальним активом як засіб підприємства;

3) документально оформлений. Право користування майном може виникати внаслідок укладання з власником майна договорів, за якими визначене майно передається в користування. Як вже зазначалося, за договором оренди передається не тільки майно, але й право користування ним.

Проглянемо деякі регулятивні документи обліку орендних операцій. Інструкція з бухгалтерського обліку орендних операцій, що діяла до прийняття П (С) БО 14 “Оренда” передбачає передачу права користування окремими інвентарними об'єктами основних засобів іншому суб'єкту (орендарю) на платній основі та на визначений строк. Методика бухгалтерського обліку, викладена в цій Інструкції не передбачає обліку права користування майном, а надає рекомендації щодо обліку тільки майна, що надається в оренду, амортизаційних відрахувань орендованого майна, орендної плати та ремонтних витрат майна тощо.

В. Шеломков зазначає, що з прийняттям П (С) БО 14 проблема невідповідності юридичних трактувань оренди її бухгалтерському розумінню нібито вирішена. З цим критично не погоджуємося, оскільки спроб вирішення цієї проблеми в П (С) БО 14 не видно. Зміни в трактуванні оренди відображені лише в частині розширення переліку об'єктів, які можна здавати і брати в оренду.

В.В. Ковальов відмічає, що перш за все, бухгалтерське трактування комплексу орендних операцій ґрунтується на одному із основоположних принципів бухгалтерського обліку – принципі превалювання сутності над формою. Іншими словами, бухгалтерське трактування орендних операцій повинне по можливості передбачати синтез юридичного та економічного аспектів цих операцій,

однак пріоритет все ж таки повинен належать економічній сутності договору над його формою, умовами та іншими формальними ознаками. Розглянемо чи дотримується цього принципу в своїх працях проф. В.В. Ковальов. Право користування – це юридично підтверджена можливість господарського використання майна та отримання з нього корисних можливостей власником або уповноваженими ним особами. Фактично сутність оренди полягає в тому, що вона є купівлею майбутніх вигід (наприклад, продукції) від користування майном; тобто, як у випадку договору купівлі-продажу, майно придбавається для подальшого використання [19, с. 14]. Порівнюючи визначення права користування майном та визначення оренди В.В. Ковальова, можна стверджувати, що оренда – це купівля права користування майном, а відтак, визначення оренди за професором В.В. Ковальов є суперечливим.

Отже, можна говорити про невідповідність існуючих правил бухгалтерського обліку сутності орендних операцій.

Враховуючи викладене, очевидним є необхідність коригування порядку відображення об'єктів обліку при здійсненні орендних операцій та рекомендовано відображати їх наступними бухгалтерським записами:

Дебет 011 – відображено вартість об'єкту оренди;

Дебет 122 Кредит 377 – відображено сума орендних платежів за весь строк оренди. Майно, що передане в оренду, повинно бути оцінено по капіталізованій сумі орендної плати, розрахованої за весь строк оренди.

Дебет 377 Кредит 311 – погашено щомісячна орендна плата;

Дебет 91 Кредит 131 – відображено витрати в бухгалтерському обліку – нарахований знос на право користування майном, але тільки прямолінійним методом.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Як бачимо, оренда є одним із видів найму, якій властиві свої ознаки, що відокремлюють її від подібних видів найму. Незважаючи на існування різних підходів до трактування орендних операцій, вони загалом не суперечать юридичній сутності оренди.

При з'ясуванні стану та визначення перспективних напрямів обліку орендних операцій встановлено наступні суперечності та недоліки:

- невідповідність бухгалтерських норм правовій та економічній сутності оренди;
- відсутність в обліку орендодавця відокремлення орендованих від власних основних засобів;

- відсутність в обліку орендаря відображення всіх об'єктів, що утворюють його господарську діяльність. Для здійснення господарської діяльності орендарю необхідно не лише основні засоби, а й право користування ним.

Підсумовуючи результати дослідження зроблено наступні висновки:

- право користування майном є нематеріальним активом;
- при здійсненні орендних операцій орендарю передається майно та право користування ним, що повинно знайти своє відображення в обліку та постати його об'єктами.

Бухгалтерські положення про орендні операції потребують уточнення в частині виділення об'єктів обліку.

Вартість набутих таким чином прав, разом з витратами, які супроводжували таке придбання, вважатиметься їх первісною вартістю.

Передача права користування майном в бухгалтерському обліку орендодавця повинна бути відображена внутрішніми записами по субрахунках до рахунку 10 "Основні засоби".

Запропонована методика обліку забезпечуватиме орендодавця необхідною інформацією для визначення ефективності здійснюваних орендних операцій. Тому доцільно її застосовувати не тільки в теперішній час, але й врахувати в подальшому при розробці Нового плану рахунків.

В подальших дослідженнях проведено порівняльний аналіз міжнародних нормативних документів обліку орендних операцій з вітчизняними.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV (зі змінами та доповненнями)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации
3. Закон України “Про оренду державного та комунального майна” від 10.04.1992 р. № 2269–XII (зі змінами та доповненнями)
4. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями)
5. Закон України “Про авторське право і суміжні права” від 23.12.1993 р. № 3792-XII (зі змінами та доповненнями)
6. Закон України “Про плату за землю” від 03.07.1992 р. № 2535-XII, в редакції Закону України від 19.06.1996 р. № 378/96-ВР (зі змінами та доповненнями)
7. Інструкція по бухгалтерському обліку орендних операцій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 25.07.1995 р. № 128 (зі змінами та доповненнями)
8. Наказ “Про затвердження Правил реєстрації цивільних повітряних суден в Україні” від 07.09.1999 р. № 434
9. Основи законодавства Союзу РСР і союзних республік про оренду від 23.11.1989 р. № 810-І
10. П (С) БО 14 “Оренда”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 10.08.2000 р. за № 487/4708
11. Правила застосування Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, затверджено Постановою Верховної Ради України від 27 червня 1995 р. № 247/95-ВР із змінами і доповненнями, внесеними Постановою Верховної Ради України від 14 липня 1995 року № 312/95-ВР
12. Свод Законов Российской Империи, ст. 1691, ч. 1, т.Х, видання 1882 р.
13. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями)
14. Гражданское право. Том. 2. Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – М., Велби, 2003. – с. 243
15. *Бутинець Ф.Ф., Шатило Н.В.* Податковий облік в Україні. Навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 928 с.
16. *Витрянский В.В.* Договор аренды и его виды: прокат, фрахтование на время, аренда зданий, сооружений предприятий, лизинг. – М., 1999. – с.
17. *Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О.* Облік і аудит: Термінологічний словник. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.
18. *Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.* Фінансовий словник. – 2-ге видання, випр. та доп. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
19. *Ковалев В.В.* Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 512 с.: ил.
20. Облік в сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами/ Під ред. Дудка К.П. –К.: Інститут аграрної економіки УААН, 2000, 218 с.

21. Семенченко Ж., Дзюба Н., Бойцова М. Оренда приміщення. – 6-те видання, перероблене і доповнене. – Х.: Фактор, 2004. – 172 с.
22. Стровский Л. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: Учебник для вузов, ISBN: 5-238-00291-2. – 2004. – с. 847
23. Ходаківська В.П. Ринок фінансових послуг. Ірпінь, 2000.
24. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. Репринт. изд. 1907. – М.: СПАРК, 1995, с. 355
25. Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 “Учет и аудит”. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.
26. Методичний посібник з податкового аудиту
27. Решетник И.А. Гражданско-правовое регулирование лизинга в РФ: Автореф. дисс.канд.юрид.наук. – Пермь, 1998.
28. Байдик О. МСБО 17 та ПСБО 17 – нюанси практичного застосування при обліку операцій оренди // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 8. – с. 19
29. Братчук Л.М. Умови капіталізації фінансової оренди та її вплив на побудову обліку
30. Бортников А.П. Учёт долгосрочно арендуемых основных средств // Бухгалтерский учёт. – 1994. – № 7
31. Волков Н.Г. Учёт операций по аренде имущества // Бухгалтерский учёт. – 2000. – № 12.
32. Грачова Р. Що робити з “правами користування майном” // Дебет-Кредит. – 2001. – № 45. – с. 16
33. Дігтяр Н.І. Новий вид послуг – концесія//Вісник податкової служби України. – 2000. – № 36. – с. 61
34. Евмененко Т.О. Аренда: учет и налогообложение. 18 11 2002
35. Ендовицкий Д.А., Панина И.В. Совершенствование правил бухгалтерського учета аренды: проблемы и перспективы // Аудитор. – 2003. – № 9
36. Захарова А.В. Учёт расчётов организаций по арендной плате // Бухгалтерский учёт. – 1996. – № 8
37. Зейналов Н.И. Зарубежный опыт: учёт при аренде // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 9. – с. 30
38. Карпушенко М. Особливості обліку операцій з фінансової оренди // Експрес-анализ законодательных и нормативных актов. – 2001. – № 41 (303). – с. 4
39. Кириченко Ю. Облік операцій з оперативного лізингу (оренди) // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 20. – с. 38
40. Ковалев В.В. Финансовая аренда: как ее понимают в России и на Западе // Бухгалтерский учёт. – 1998. – № 4. – с. 90
41. Ковалев В.В. Условные обязательства арендатора // Бухгалтерский учёт. – 2000. – № 14. – с. 37
42. Кушина Е. Право пользования автомобилем – в УФ: сплошная экзотика // Бухгалтерия. – 2002. – № 39/1-2
43. Крутякова Т. Договор аренды: бухгалтерский и налоговый учет у арендатора // Экономика и жизнь. – 2002. – Май (№ 22). – с. 5-15. – (Бух.приложение)
44. Лытнева Н.А., Малявкина Л.И. Учёт и контроль расчётов по аренде транспортных средств//Бухгалтерский учёт. – 1998. - № 4. – с. 35
45. Литвиненко І.Ю. Сутність орендних операцій: критерії визнання // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – №
46. Лисименко И.Г. Правовая природа договора лизинга // Свобода, право, рынок.: Сборник научн.трудов. – Волгоград, 2001. – Вып.2. – с. 136

47. Луговой В.А. Учёт операций по договору финансовой аренды (лизингу) // Бухгалтерский учёт. – 1996. – № 2
48. Луговой В.А. Учёт арендных обязательств и лизинговых операций // Бухгалтерский учёт. – 1997. – № 6. – с. 3
49. Медведев А.Н. Включение расходов по договору аренды в издержки арендатора // Бухгалтерский учёт. – 1999. – № 3. – с. 85
50. Методическое пособие “Аренда: консультации, бухгалтерский учёт, нормативная база” из серии “Баланс. Библиотека бухгалтера. Днепропетровск, ООО “Баланс-Клуб”, 1997, 96 с.
51. Мных Е.В., Сажинец С.И. Особенности учёта основных средств на арендных предприятиях // Бухгалтерский учёт. – 1990. – № 10
52. Онищенко Т. Витрати на технічне обслуговування, поточний та капітальний ремонт орендованого автомобіля // Податки та бухгалтерський облік. – 22 липня 2004 р. – № 59 (721), с. 41
53. Паркшеян Х.Р. Учет фондов и резервов, арендных операций // Аудит и финансовый анализ. – № 3. – 2001.
54. Пархоменко В. Повернення об'єкта фінансової оренди // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 1. – с. 63
55. Праскова Н.Ю. Договор аренды: учёт и налогообложение // Бухгалтерский учёт. – 1999. – № 1. – с. 13-21
56. Пятов М.Л. Бухгалтерский учёт операций по договору финансовой аренды // Бухгалтерский учёт. – 1997. – № 10. – с. 53
57. Пятов М.Л. Вклад прав владения и пользования имуществом в уставный капитал 24.06.2005
58. Раева А. Ремонт арендованных помещений // Бухгалтерия. – 2002. – № 13/1. – с. 34-40
59. Рындя А. Подробности финансового лизинга-2 // Налоги и бухгалтерский учёт. – 2002. – № 62. – с. 20-22
60. Різник В. Порівняння договору лізингу з подібними до нього за правовою природою договорами // Вісник Національного банку України. – 2003. – № 6. – с. 42-44.
61. Скобара В.В. Учёт затрат и формирование арендной платы // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 7
62. Солодченко И. Вклад в уставный фонд в виде права пользования имуществом // Бухгалтерия. – 8 ноября 1999 года. – № 45 (356). – с. 84
63. Сомов Л. Бухгалтерский учёт операций, связанных с арендой имущества // № 18, ФГ. РВ, с. 2-3
64. Чалый И. Самое время расслабиться и получить максимум удовольствия // Бухгалтер, август (II) 2000 г., № 16 (100), с. 26
65. Цвейбак Я.И. Учёт хозяйственных операций при аренде // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 3
66. Шаронова Е. Отражение в бухгалтерском учете арендодателя и арендатора операций, связанных с предоставлением основных средств в долгосрочную аренду
67. Шеломков В. Облік оренди кардинально змінився. Затверджений П (С) БО 14 “Оренда”.
68. Ярошенко А. Нове обличчя фінансового лізингу//Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №11. – с. 5
69. Сидорович А. Собственность: арендные отношения / Экономическая газета. – 1989. – № 15
70. Аренда. Словарь терминов // www.ispu.ru/library/su/article9/ls3.htm
71. Аренда. Словарь терминов. Сайт Интернету: www.ckat.ru/keywords/answer.php?id=5368&letter=a&page=12

72. Аренда. Словарь по экономике и финансам // www.glossary.ru
73. Аренда. Малый энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона // www.slovari.yandex.ru
74. Аренда. Словарь терминов // www.finans4you.ru/slovar.php
75. Банківська енциклопедія / Під ред. Мороза А.М. – К., 1993. – 513 с.
76. 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, 1997. – 784 с.
77. Бойко В.М., Вашків П.Г. Бізнес: Словник- довідник. – К.: Україна, 1995. – 157с.
78. Большой бухгалтерський словарь / Под ред. А. Н. Азримляна – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
79. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
80. Бухгалтерский словарь. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 208 с.
81. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
82. Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
83. Глосарій (тлумачний слов-ник) // www.management.com.ua
84. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг.ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.
85. Корнієнко Г.В., Горошков Г.А., Бельський М.Г. Термінологічний словник- довідник для підприємців і бізнесменів. – К., 1992. – 52 с.
86. Лопатников Л.И. “Экономико – математический словарь”
87. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Под. ред. докт. филол. наук, проф. Н.Ю. Шведовой. – 13-е изд., испр. – М.: Рус.яз., 1981. – 816 с.
88. Ормошенко Н.Н., Скворцов Н.Н. Словарь-справочник предпринимателя. – К.: УкрИНТЭИ, 1993. – 168 с.
89. Популярна юридична енцикло-педія / Кол.авторів: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко...В.С. Ковальський (кер.) та ін.-К.: Юрінком Інтер, 2002. – 528 с.
90. Райзберг Б.А., Лодовский Л.Ш., Страдубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА – М, 1996. – 496 с.
91. Русско-украинский финансово-банковский словарь / Сост. В.Н. Копорумена, Л.В. Копорумена. – Х.: Фортуна – пресс, Консум, 1997. – 208 с.
92. Савицкая Е.В., Евсеев О.В. “Экономический словарь для юных бизнесменов”
93. Словарь делового человека / О.В. Амуржуев, Е.Т. Гребенев и др.; Под науч. ред. О.В. Амуржуева. – М.: Экономика, 1992. – 236 с.
94. Словарь иностранных слов. – 18-е изд., сер. – М.: Рус.яз., 1989. – 624 с.
95. Словник-довідник фінансиста АПК / Под ред. Саблука П.Т., Дем’яненко М.Л. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1997. – 234 с.
96. Словник термінів ринкової економіки, К.: Глобус, 1996. – 288 с.
97. Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров (пред.). – М.: “Советская энциклопедия”, 1981. – 1600 с. с илл.
98. Экономическая энциклопедия. Промышленность и строительство. Ред. кол.: А. Н. Ефимов (гл. ряд.) и др. Т1 – М., Советская энциклопедия, 1962
99. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редколегія: Ю.С. Шемшученко (голова редколегії) та ін. – К.: Укр. енциклопедія, 1998. – 2002. Т.4: 720 с.: іл.
100. Юридический энциклопедический словарь. Гл.ред. А.Я. Сухарев; Ред.кол. М.М. Богуславский, М.Ц. Козырь, Г.М. Миньковский и др.-М.: Сов.энциклопедия, 1984. – 415 с.