



## ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDITING

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:336.7

#### ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Оксана Вакун<sup>1</sup>; Наталія Зарудна<sup>2</sup>; Олександр Кундеус<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту  
Тернопільського національного економічного університету,  
Івано-Франківськ, Україна

<sup>2</sup>Тернопільський національний економічний університет,  
Тернопіль, Україна

**Резюме.** Присвячено ідентифікації та аналізу проблемних аспектів обліку орендних операцій згідно з національними та міжнародними обліковими стандартами. Обґрунтовано необхідність розгляду питань обліку орендних операцій та особливостей відображення їх наслідків в обліковій системі й фінансовій звітності підприємств. Визначено та обґрунтовано облікові аспекти здійснення орендних операцій в системі економічних відносин. Розглянуто особливості розуміння економічної та юридичної природи орендних відносин. Зокрема встановлено, що орендні операції з позиції власника об'єкта оренди слід розглядати як одну із форм економічних відносин, що є процесом тимчасового передавання права користування й розпорядження об'єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами, нематеріальними активами та іншим майном) на еквівалентний його вартості розмір орендної плати. З іншого боку, виходячи із юридичної природи договору оренди, об'єкт, що орендується, слід розглядати в розрізі пучка прав власності (володіння, розпорядження, користування) частина з яких (користування та часткове розпорядження майном) переходить від орендодавця до орендаря. Проаналізовано основні види оренди, що виділяються в П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда», а саме операційної та фінансової. Розглянуто можливі напрями удосконалення класифікації оренди в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано відмінності в обліку орендних операцій за П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда». Виділено й обґрунтовано основні напрями критики базових теоретичних положень обліку орендних операцій, наведених у національному та міжнародному облікових стандартах (капіталізація наслідків орендних операцій; система рахунків для обліку орендних операцій; стратегічна необґрунтованість застосування принципу превалювання сутності над формою). Надано рекомендації щодо побудови ефективної системи обліку орендних операцій на підприємстві на основі положень діючих національних та міжнародних стандартів обліку. Запропоновано удосконалення чинної системи обліку орендних операцій в контексті впровадження нового міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Оренда» з 2019 року.

**Ключові слова:** оренда, орендні операції, облік орендних операцій, П(С)БО 14 «Оренда», МСФЗ 16 «Оренда».

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2019.05.102](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2019.05.102)

Отримано 20.09.2019

UDC 657:336.7

## CHALLENGES OF LEASE TRANSACTIONS ACCOUNTING ACCORDING TO NATIONAL AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Oksana Vakun<sup>1</sup>; Nataliia Zarudna<sup>2</sup>; Oleksandr Kundeus<sup>2</sup>

<sup>1</sup>*Ivano-Frankivsk Educational and Scientific Management Institute of Ternopil  
National Economic University, Ivano-Frankivsk, Ukraine*

<sup>2</sup>*Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine*

*Summary.* The article is devoted to the identification and analysis of challenges of lease transactions accounting according to national and international accounting standards. The necessity of considering the issues of lease transactions accounting and features of their consequences reflection in the accounting system and enterprises financial reporting are substantiated. The accounting aspects of lease transactions execution in the economic relations system are identified and substantiated. Features of understanding the economic and legal nature of lease relations are considered. It is determined that lease transactions from the owner position should be considered as one of the forms economic relations being the process of temporarily transfer of rights for the property use and disposition power (land, property complexes, property assets, intangible assets and other property) for the equivalent one relatively to its lease rate. On the other hand, taking into account the legal nature of the lease agreement, the lease object should be considered in the context of property rights (ownership, disposition power, use), some of which (use and partial disposition power) is transferred from the owner to the tenant. The main types of lease identified in Accounting Standard 14 «Lease» and IFRS 16 «Lease» such as: operating and financial are analyzed. Possible directions of lease classification improvement in accounting are considered. The differences in the accounting for lease transactions under Accounting Standard 14 «Lease» and IFRS 16 «Lease» are substantiated. The basic directions of criticism of the basic theoretical provisions of accounting of lease transactions, given in national and international accounting standards (capitalization of lease transactions consequence; accounts system for lease transactions accounting; strategic unreasonableness of the principle of prevailing essence over form) are identified and substantiated. Recommendations concerning the construction of effective accounting system for lease transactions at the enterprise based on the statements of current national and international accounting standards are given. Improvement of the current lease accounting system in the context of the new International Financial Reporting Standard 16 «Lease» implementation from 2019 is proposed.

**Key words:** lease, lease transactions, lease transactions accounting, Accounting Standard 14 «Lease», IFRS 16 «Lease».

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2019.05.102](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2019.05.102)

Received 20.09.2019

**Постановка проблеми.** Сучасний етап розвитку економіки, що характеризується постійною нестабільністю внаслідок значного впливу кризових явищ, висуває перед підприємствами проблему пошуку фінансових ресурсів для забезпечення свого сталого розвитку та реалізації різноманітних стратегічних ініціатив. Особливо актуальною дана проблема постає в контексті дослідження проблематики придбання нового обладнання та впровадження новітніх технологій. Це обґрунтовується тим, що за оцінками окремих експертів зношеність обладнання на вітчизняних підприємствах сягає 90%, внаслідок чого виникає потреба в його оновленні, що потребує здійснення капіталовкладень.

Враховуючи існуючу ситуацію, а також постійні коливання курсу національної валюти, одним із пріоритетних шляхів оновлення та заміни необоротних активів на більш сучасні та продуктивні аналоги є не їх придбання, а отримання в оренду. За таких умов особливої уваги потребують питання обліку орендних операцій та особливості відображення їх наслідків у фінансовій звітності підприємств, що використовують національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням бухгалтерського обліку орендних операцій присвячували свої праці О. В. Бондар, Т. А. Бондар, Л. М. Братчук,

О. В. Габрук, С. Ф. Голов, Н. В. Головченко, А. П. Гринько, М. Я. Дем'яненко, А. Г. Загородній, О. М. Колеснікова, С. М. Лайчук, В. Б. Моссаковський, Л. Пантелейчук, Л. Н. Прилуцький, Ю. Проценко, Н. В. Рассулова, І. В. Яценко та ін.

**Метою дослідження** є ідентифікація та аналіз проблемних аспектів обліку орендних операцій згідно з національними та міжнародними обліковими стандартами.

**Постановка завдання.** Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання: розкрити сутність орендних операцій; визначити місце орендних операцій у діяльності підприємства; розкрити та проаналізувати порядок обліку господарських операцій щодо орендних операцій на підприємстві; надати рекомендації щодо побудови ефективної системи обліку орендних операцій на підприємстві на основі положень діючих національних та міжнародних стандартів обліку. Для вирішення поставлених завдань було використано такі методи: аналіз, синтез, узагальнення, індукція, аналогія, моделювання, системний підхід.

**Виклад основного матеріалу.** Для побудови ефективної системи обліку орендних операцій необхідно виявити й усвідомити основні особливості їх окремих видів і форм, оскільки досить часто зовнішня подібність майново-правових відносин призводить до виникнення термінологічних розбіжностей, неузгодженостей законодавства, ототожнення окремих їх видів, що в цілому впливає на процес облікового відображення даних видів відносин і призводить до формування викривленої бухгалтерської звітності.

Визначальну роль при побудові дієвої методики орендних операцій відіграє розуміння їх сутності з економічної та юридичної точок зору. На основі проведеного аналізу існуючих підходів дослідників встановлено, що орендні операції з позиції власника об'єкта оренди слід розглядати як одну із форм економічних відносин, що є процесом тимчасового передавання права користування й розпоряджання об'єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами, нематеріальними активами та іншим майном) на еквівалентний його вартості розмір орендної плати (рис. 1).

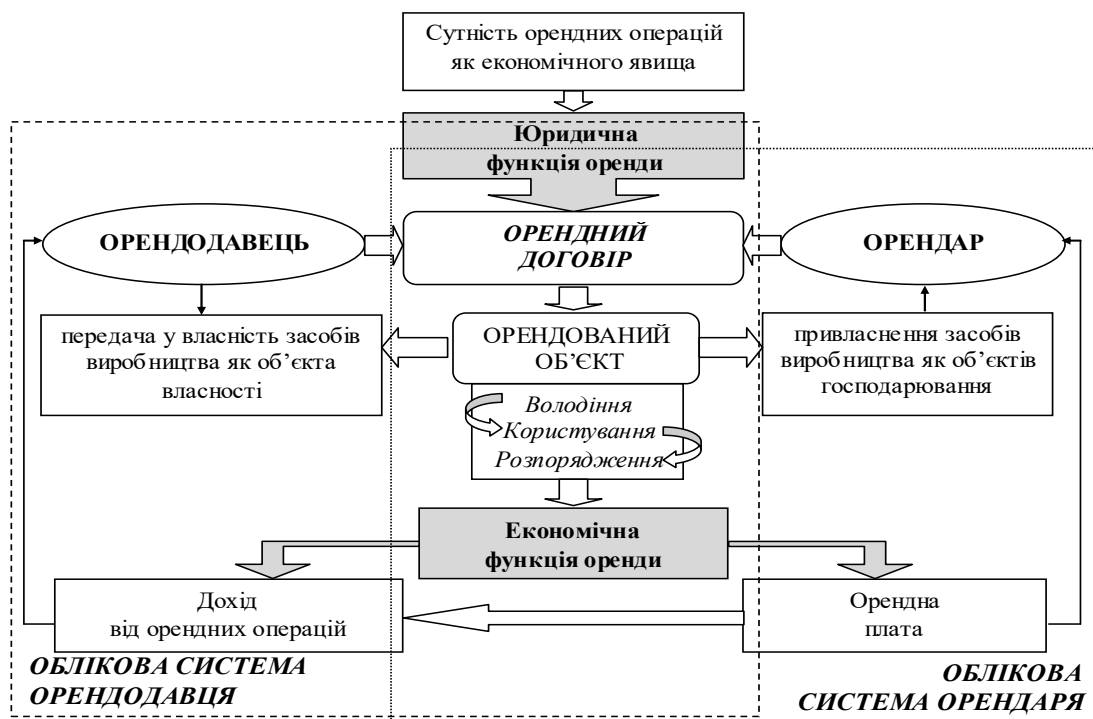


Рисунок 1. Орендні операції в системі економічних відносин: обліковий аспект

Figure 1. Lease operations in the system of economic relations: accounting aspect

В основі здійснення орендних операцій лежить орендний договір, в якому визначається орендований об'єкт (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи тощо), та який укладається між двома суб'єктами орендних відносин – орендодавцем та орендарем. Виходячи із юридичної природи даного договору, орендований об'єкт слід розглядати в розрізі пучка прав власності (володіння, розпоряджання, користування) частина з яких (користування та часткове розпоряджання майном) переходить від орендодавця до орендаря. Економічна функція оренди передбачає, що в результаті укладання орендного договору орендодавець отримує дохід від орендних операцій, а орендар сплачує орендну плату. Вищенаведені процеси мають бути чітко ідентифіковані обліковими системами двох даних суб'єктів орендних відносин та відображені в бухгалтерській звітності.

Згідно з національними П(С)БО та МСФЗ виділяють два основні види оренди – операційну та фінансову, основні відмінності між якими наведено на рис. 2.

Виходячи із даних стандартів, фінансова оренда – це оренда, що передбачає передавання орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. До складу операцій з операційної оренди відносяться всі інші види операцій, що не можуть бути віднесені до фінансової оренди [9; 6]. Відповідно, основна відмінність між операційною та фінансовою орендою полягає в розмірі ризику і вигод, що передаються від одного суб'єкта до іншого, та в передаванні права власності на об'єкт оренди, зокрема, якщо при операційній оренді право власності залишається в орендаря, то при фінансовій – передається орендодавцю після закінчення дії договору.



**Рисунок 2.** Види оренди за П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда»

**Figure 2.** Lease types according to Accounting Standard 14 «Lease» and IFRS 16 «Lease»

Окрім вищенаведеної класифікації дослідники пропонують більш детальні, розширені класифікаційні ознаки орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку. Наприклад, Н. В. Ніколаєнко, окрім традиційного підходу, пропонує розглядати види орендних операцій, виходячи із: 1) обсягу обслуговування орендних операцій; 2) типів орендних платежів; 3) схеми розподілу орендних платежів [7, с. 308]. Використання такої класифікації та відповідних виділених видів орендних операцій дозволяє побудувати таку систему бухгалтерського обліку, що буде максимально наближеною до потреб зацікавлених користувачів облікової інформації. Окрім цього слід враховувати, що спеціалізовані види класифікацій орендних операцій можуть бути розроблені для

задоволення цілей різних видів бухгалтерського обліку, зокрема управлінського, стратегічного тощо.

Основні положення бухгалтерського обліку орендних операцій, що на сьогодні використовуються підприємствами, наведено в П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда», в той же час. Водночас, на їх майже повну змістовну ідентичність, між ними наявні певні відмінності, наведені в табл. 1.

**Таблиця 1**

Відмінності в обліку орендних операцій за П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда»  
(узагальнено на основі [9; 6])

**Table 1**

Differences in lease transactions accounting according to P (C) BO 14 Lease and IFRS 16 Lease  
(summarized on the basis of [9; 6])

<i>Ознака для порівняння</i>	<i>П(С)БО 14 «Оренда»</i>	<i>МСБО 16 «Оренда»</i>
Використовувані специфічні поняття	Орендна ставка відсотка, ставка відсотка на можливі позики орендаря, негарантована ліквідаційна вартість, непередбачена орендна плата	Валові інвестиції в оренду, чисті інвестиції в оренду, незароблений фінансовий дохід, первісні прямі витрати, припустима ставка відсотка при оренді, термін економічної експлуатації, термін корисної експлуатації, чисті інвестиції в оренду
Класифікація фінансової оренди	Вісім критеріїв віднесення оренди до фінансової	Віднесення оренди до фінансової обґрунтовується залежністю від сутності операції, а не від форми контракту. Виділяється п'ять ситуацій, які, як правило, призводять до класифікації оренди як фінансової оренди
Об'єкт орендних операцій	Різні види необоротних активів	Різні види необоротних та оборотних активів
Інформація щодо орендних витрат	Не наводиться	Використовується поняття первісних прямих витрат та визначені обмеження щодо включення різних видів витрат до їх складу

В цілому можна констатувати, що МСФЗ 16 «Оренда» є більш деталізованим обліковим стандартом, що надає керівні засади для бухгалтерського відображення орендних операцій у порівнянні із національним стандартом. Це обґрунтовується як значно більшим поширенням кількості орендних операцій в зарубіжній практиці, так й існуванням значного досвіду в побудові методики бухгалтерського обліку даного об'єкта в країнах Північної Америки та Західної Європи. Проте слід враховувати, що в МСФЗ зовсім не розкриваються правові аспекти орендних відносин, оскільки існують значні відмінності в міжнародних системах обліку, побудованих на основі англосаксонської чи романо-германської систем права.

Водночас, запропоновані в національному та міжнародному стандартах базові положення бухгалтерського обліку орендних операцій на сьогодні в окремих випадках піддаються критиці, які можна розглянути в розрізі таких напрямів:

1. *Капіталізація наслідків орендних операцій.* На сьогодні в міжнародних стандартах фінансової звітності як і в Україні, прийнята така модель капіталізації орендних операцій (табл. 2).

Таблиця 2

Капіталізація орендних операцій: існуюча модель

Table 2

Capitalization of leasing operations: the existing model

<i>Облік у суб'єктів орендних відносин</i>	<i>Фінансова оренда</i>	<i>Операційна оренда</i>
В орендаря	Як актив на балансовому рахунку	Як актив на позабалансовому рахунку
	Як зобов'язання з оренди	
В орендодавця	Як дебіторська заборгованість за майно, передане у фінансову оренду	Як актив на балансовому рахунку

Наведена модель (табл. 2) відображає існуючу практику щодо можливості капіталізації об'єкта фінансової оренди як активу в орендаря за умови відповідності сутності даної орендної операції критеріям її віднесення до складу фінансової оренди. Стосовно даного твердження можна розглянути два основних проблемних питання.

*По-перше*, чому мають бути капіталізовані всі види орендних операцій, що відносяться до фінансової оренди? Як відзначає з цього приводу проф. Я. В. Соколов, існуючі на сьогодні погляди дослідників з даного питання можна об'єднати в такі групи, щодо яких наводяться наступні пропозиції:

- не потрібно обліковувати в балансі (капіталізувати) жодні активи, взяті в оренду, оскільки орендарю не належить право власності на майно, капіталізація розглядається як необґрунтована;

- потрібно капіталізувати лише ті орендні операції, які схожі на купівлю в розстрочку. Бухгалтери при обліку операцій повинні брати до уваги їхню економічну сутність, тому, оскільки купівля у розстрочку капіталізується, такі орендні угоди також повинні капіталізуватися;

- слід капіталізувати всі довготермінові угоди, за цього підходу природною умовою для капіталізації буде довготермінове право на використання майна;

- слід капіталізувати лише безперервні орендні угоди, де передбачено суттєвий штраф за розірвання угоди [11, с. 277].

Відповідно, критики даного твердження, реалізованого у переважній більшості облікових стандартів світу, обґрунтовують необхідність або його повної заміни внаслідок відсутності права власності на об'єкт оренди в орендаря, або пропонують значно звужити залежно від конкретних обставин орендної угоди.

На думку проф. М. Р. Метьюса та М. Х. Перери [5, с. 276], існування такого твердження в облікових стандартах обґрунтовується використовуваним на сьогодні трактуванням активу як ресурсу, що приносить майбутні економічні вигоди. А здатність бухгалтерського обліку забезпечувати достовірне відображення подібних операцій є одним із важливих факторів його подальшого розвитку.

*По-друге*, чому разом із фінансовими активами в орендаря не мають також капіталізуватись операції з операційної оренди? Основним аргументом щодо такої позиції розробників стандартів є відмінність в економічній сутності операцій фінансової та оперативної оренди, зокрема в частині ризиків та вигод, що передаються від одного суб'єкта до іншого.

Станом на сьогодні в результаті тривалих дискусій розробників облікових стандартів, що проходили між представниками IASB та FASB, дане твердження також фактично вже спростоване, оскільки в новому стандарті – МСФЗ 16 «Оренда» [13], який введено в дію з першого січня 2019 року, операційна оренда в орендаря також

відображається на балансовому рахунку. Як відзначає з цього приводу відомий дослідник у сфері облікових стандартів та фінансових ринків К. Фуллер [12], внесення таких змін до чинної методології обліку орендних операцій призвело до необхідності постановки на баланс 100 великих світових компаній «орендних активів» на суму близько 3 трлн. доларів.

*II. Система рахунків для обліку орендних операцій.* Виходячи з чинної моделі обліку орендних операцій, реалізованої в національних облікових стандартах, для їх облікового відображення використовуються такі групи рахунків:

- *в орендодавця:*
  - окремі аналітичні рахунки до рахунків необоротних активів або окремі субрахунки до них для відображення об'єктів, що були передані в операційну оренду;
  - рахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» для обліку дебіторської заборгованості по необоротних активах, переданих в оренду;
  - рахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів» для відображення орендних платежів від операційної оренди активів;
  - рахунок 732 «Відсотки одержані» для обліку винагороди за здані у фінансову оренду необоротні активи;
- *в орендаря:*
  - рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» для обліку орендованих необоротних активів, переданих в операційну оренду;
  - окремі аналітичні рахунки до рахунків необоротних активів або окремі субрахунки до них для відображення об'єктів, що були отримані у фінансову оренду;
  - рахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» для обліку зобов'язань, що виникають при передаванні об'єкта у фінансову оренду.

З метою удосконалення облікової системи щодо обліку орендних операцій вчені пропонують уточнення та удосконалення в частині наведених вище рахунків, зокрема щодо уточнення аналітичних рахунків або субрахунків, які можуть відкриватися до даних рахунків. Н. В. Головченко пропонує запровадити рахунок 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді», що, на думку автора, забезпечуватиме адекватне відображення операцій з обліку орендованого майна відповідно до умов господарювання, сприятиме своєчасному отриманню та аналізу необхідної інформації керівництвом [3, с. 227]. Однак, враховуючи те, що згідно з чинним законодавством в оренду можуть передаватися також і нематеріальні активи, то слід запровадити в контексті даної пропозиції відповідний рахунок для обліку нематеріальних активів, що перебувають в оренді.

Окрім цього, на думку Н. В. Головченко, до рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» слід використовувати систему субрахунків, аналогічних до рахунків 10, 11 та 15 з чинного плану рахунків, а також вести аналітичний облік як за кожним об'єктом, так і за напрямом їх використання [3, с. 227]. Практична реалізація таких пропозицій сприятиме підвищенню ефективної організації аналітичного й синтетичного обліку орендованих об'єктів.

Виходячи із пропозицій В. В. Скоробогатової, рахунку 181 слід змінити назву на «Монетарна довгострокова дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», оскільки на цьому рахунку відображається монетарна довготермінова заборгованість покупців (замовників) [10, с. 271]. Проте, на нашу думку, подібні пропозиції не сприяють удосконаленню системи інформаційного забезпечення в частині майна підприємства, переданого в оренду.

Іншим напрямом удосконалення системи бухгалтерських рахунків для обліку орендних операцій є виділення окремих аналітичних рахунків до рахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» в розрізі видів

необоротних активів, які були придбані для здавання в оренду, і для тих необоротних активів, що вже перебувають в оренді. Такі пропозиції сприятимуть виокремленню серед усіх необоротних активів підприємства тієї їх частки, що передаватиметься в оренду, і в цілому дозволятимуть аналізувати вартість загального орендного пулу активів підприємства.

Окремі дослідники пропонують трансформувати існуючу методику обліку орендних операцій, внаслідок чого змінюється й система рахунків, що використовується для даних цілей. Л. В. Братчук обґрунтувала доцільність відображення орендарем надходження об'єкта фінансової оренди на рахунку 10 «Основні засоби». При цьому передавання майна в оренду автор запропонувала відображати як реалізацію необоротних активів [1, с. 6]. Однак, на нашу думку, такі пропозиції суперечать як вітчизняній, так і міжнародній обліковій практиці, оскільки визначальною особливістю оренди як одного з видів економічних взаємовідносин є відсутність факту реалізації орендованого активу, внаслідок чого орендні операції не можуть відображатись у системі бухгалтерського обліку аналогічно до процесу реалізації.

Одним із перспективних напрямів розвитку системи рахунків для обліку орендних операцій є їх удосконалення на основі врахування змін, до яких призводить упровадження в національну облікову систему основних положень МСФЗ 16 «Оренда» [13], який введено в дію з першого січня 2019 року. Однією із кардинальних особливостей даного стандарту, у порівнянні із чинним П(С)БО 14 «Оренда», є однаковий порядок відображення операцій з фінансової та оперативної оренди за прикладом фінансової. Виходячи з цього, з чинного плану рахунків будуть вилучені рахунки для обліку оперативної оренди.

Для забезпечення користувачів необхідною інформацією щодо орендних операцій у новій системі рахунків, що буде побудована на основі існуючих рахунків для обліку фінансової оренди, слід передбачити необхідні аналітичні розрізи в контексті операцій із оперативної та фінансової оренди.

*III. Стратегічна необґрунтованість застосування принципу превалювання сутності над формою.* Даний принцип був винайдений у Великобританії [4, с. 130] та поступово через систему міжнародних облікових стандартів був перенесений у національну облікову систему й на сьогодні окремими дослідниками (А. В. Озеран [8, с. 51]) вважається фундаментом довіри до фінансової інформації.

В контексті бухгалтерського обліку орендних операцій даний принцип слід розуміти як певне правило, яким слід керуватись у процесі облікового відображення орендних відносин, який передбачає, що орендні операції слід обліковувати відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Тобто на процес відображення орендних взаємовідносин на бухгалтерських рахунках впливає не лише форма орендного договору, а й вид оренди, що визначається таким договором. Як наслідок на сьогодні в чинній міжнародній та вітчизняній практиці обліку орендних операцій існують дві окремі методики обліку операцій для операційної та фінансової оренди.

Відповідно, облікове відображення об'єктів фінансової оренди як активів у орендаря є одним із найяскравіших прикладів дії принципу превалювання сутності над формою. Таким чином, незважаючи на відсутність переходу всіх прав власності на даний об'єкт до орендаря, він відображається як повноцінний актив підприємства.

Водночас окремі дослідники, критикуючи даний принцип, наприклад проф. С. Ф. Голов [2, с. 7], схиляються до загальної думки, що подібне запровадження облікових принципів під конкретні ситуації, достовірне відображення яких не може забезпечити чинна облікова система, свідчить про відсутність ефективної стратегії подальшого розвитку бухгалтерського обліку. З метою недопущення виникнення подібних проблем у майбутньому слід більш критично підходити до теоретико-



методологічних засад бухгалтерського обліку та пропонувати можливі напрями їх удосконалення з урахуванням змін, що відбуваються в глобальному економічному середовищі в останні роки.

**Висновки.** При побудові дієвої методики орендних операцій слід враховувати особливості розуміння їх сутності з економічної та юридичної точок зору. Виходячи із юридичної природи орендного договору, орендований об'єкт слід розглядати в розрізі пучка прав власності (володіння, розпоряджання, користування), частина з яких (користування та часткове розпоряджання майном) переходить від орендодавця до орендаря. Економічна функція оренди передбачає, що в результаті укладання орендного договору орендодавець отримує дохід від орендних операцій, а орендар сплачує орендну плату. Основними напрямками критики базових положень бухгалтерського обліку орендних операцій, наведених у національному та міжнародному стандартах з обліку оренди, є такі: 1) капіталізація наслідків орендних операцій; 2) система рахунків для обліку орендних операцій; 3) стратегічна необґрунтованість застосування принципу превалювання сутності над формою. Формування дієвих пропозицій з удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій за кожним із виділених напрямів сприятиме побудові ефективного інформаційного забезпечення системи управління орендними взаємовідносинами на підприємстві. Враховуючи процес гармонізації національної облікової системи із міжнародними обліковими доктринами, одним із перспективних напрямів розвитку методики обліку орендних операцій є удосконалення теоретичних та методичних аспектів їх обліку шляхом урахування змін, закладених в основу МСФЗ 16 «Оренда», що введено в дію 1 січня 2019 року.

**Conclusions.** When constructing the effective method of leasing transactions we should take into account the peculiarities of their essence understanding from economic and legal point of view. Based on the legal lease nature, the leased object should be considered in the context of property rights (ownership, disposition power, use), some of which (use and partial property disposition) is transferred from the owner to the tenant. The economic lease function assumes that as a result of lease agreement, the owner receives income from the lease transactions and the tenant pays the rent. The main areas of basic statements criticism of the lease transactions accounting, given in national and international standards for lease accounting, are as follows: 1) capitalization of lease transactions effects; 2) accounts system for lease transactions accounting; 3) strategic groundlessness of the application of the principle of essence over form. Formation of effective proposals for improving the methodology for lease transactions accounting in each of the identified areas makes it possible to build effective information support system of lease relationship management at the enterprise. Taking into account the process of harmonization of the national accounting system with international accounting doctrines, one of the promising areas of development of the methodology for lease transactions accounting is to improve the theoretical and methodological aspects of their accounting considering the changes laid down in IFRS 16 «Leases», effective January 1, 2019.

#### Список використаної літератури

1. Братчук Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2005. 21 с.
2. Голов С. Теорія багатопільового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 4. С. 3–13.
3. Головченко Н. В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій. Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2011. № 1. С. 226–230.
4. Легенчук С. Ф. Принцип превалювання сутності над формою: історія виникнення та місце в сучасній бухгалтерській доктрині. Вісник Запорозького нац. ун-ту. Економічні науки. 2011. № 3 (11). С. 128–133.
5. Метьюс М. Теория бухгалтерского учёта / пер. с англ., под ред. Я. Соколова, И. Смирновой. Москва: ЮНИТИ, 1999. 663 с.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Оренда». URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018).
7. Ніколаєнко Н. В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку. Вісник КНТЕУ. 2013. № 4. С. 302–311.
8. Озеран А. В. Превалювання сутності над формою – фундамент довіри до фінансової інформації. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2012. Вип. 2. С. 51–57.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181. URL: <http://dtk.com.ua/show/2cid010269.html>.
10. Скоробогатова В. В. Методика бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості як складової змішаних активів. Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2012. № 7. С. 270–276.
11. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. Учебн. пособие для вузов. Москва: Аудит. ЮНИТИ, 1996. 638 с.
12. Fuller C. New lease accounting rule brings \$3trn onto company balance sheets. URL: <http://www.accountancyage.com/aa/news/2441603/new-lease-accounting-rule-brings-usd3trn-onto-company-balance-sheets>.
13. IFRS 16 – Leases. URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>.

### References

1. Bratchuk L. M. Oblik orendnykh operacij v siljsjoghospodarsjkykh pidpryjemstvakh: avtoref. Dys ... kand. ekon. nauk: 08.06.04. Kyjiv, 2005. 21 p.
2. Gholov S. Teorija baghatociljovogho bukhghaltersjogho obliku. Bukhghaltersjkyj oblik i audyt. 2011. № 4. P. 3–13.
3. Gholovchenko N. V. Udoskonalennja metodyky bukhghaltersjogho obliku orendnykh operacij. Stalyj rozvytok ekonomiky. Vseukrajinsjkyj naukovo-vyrobnychyj zhurnal. 2011. № 1. P. 226–230.
4. Leghenchuk S. F. Pryncyp prevaljuvannja sutnosti nad formoju: istorija vynykennja ta misce v suchasnij bukhghaltersjkyj doktryni. Visnyk Zaporozjogho nac. un-tu. Ekonomichni nauky. 2011. № 3 (11). P. 128–133.
5. Metjjus M. Teoryja bukhghalterskogho uchëta / per. s anghl., pod red. Ja. Sokolova, Y. Smyrnovoj. Moskva: JuNYTY, 1999. 663 p.
6. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjogho obliku 16 (MSBO 16) “Orenda”. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018).
7. Nikolajenko N. V. Klasyfikacija orendnykh operacij dlja cilej bukhghaltersjogho obliku. Visnyk KNTU. 2013. № 4. P. 302–311.
8. Ozeran A. V. Prevaljuvannja sutnosti nad formoju – fundament doviry do finansovoji informaciji. Ekonomichna strateghija i perspektyvy rozvytku sfery torghivli ta poslugh. 2012. Vyp. 2. P. 51–57.
9. Polozhennja (standart) bukhghaltersjogho obliku 14 “Orenda” vid 28.07.2000 r. № 181. URL: <http://dtk.com.ua/show/2cid010269.html>.
10. Skoroboghatova V. V. Metodyka bukhghaltersjogho obliku debitorsjkoji zaborghovanosti jak skladovoji zmishanykh aktyviv. Stalyj rozvytok ekonomiky. Vseukrajinsjkyj naukovo-vyrobnychyj zhurnal. 2012. № 7. P. 270–276.
11. Sokolov Ja. V. Bukhghaltersjkyj uchet ot ystokov do nashykh dnei. Uchebn. posobyje dlja vuzov. Moskva: Audyt. JuNYTY, 1996. 638 p.
12. Fuller C. New lease accounting rule brings \$3trn onto company balance sheets. URL: <http://www.accountancyage.com/aa/news/2441603/new-lease-accounting-rule-brings-usd3trn-onto-company-balance-sheets>.
13. IFRS 16 – Leases. URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>.