

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ЗА УМОВ ОСНОВНОЇ ТА ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Т.Є. Кузненко, студентка

Л.О. Волощук, д.е.н., доцент

Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса

На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, продажу товарів та надання послуг, придбання сучасного обладнання, впровадження новітніх технологій. За даними статистики, в Україні майже сімдесят відсотків обладнання підприємств є морально та фізично зношеними. В ситуації, коли підприємствам складно задовольнити потреби у доступних кредитних ресурсах за допомогою банківської системи, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних засобів оновлення засобів виробництва.

Оренда майна потребує укладення договору оренди, у якому зазначають: об'єкт та строк її дії, орендну плату, порядок нарахування амортизації та відновлення об'єкта оренди тощо.

Якщо орендна діяльність є для орендодавця основною, то він повинен: обліковувати отриманий дохід за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та відобразити його суму в рядку 2000 форми № 2 (№ 2-м, № 2-мс); обліковувати понесені витрати за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і відобразити їх суму в рядку 2050 форми № 2 (№ 2-м, № 2-мс).

Якщо орендна діяльність не є для орендодавця основною, то йому слід визнавати: дохід від такої діяльності – іншим операційним доходом відповідного звітного періоду рівними частинами протягом строку оренди або з урахуванням способу отримання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (п. 17 П(С)БО 14). Такий дохід відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди», а у фінзвітності – у рядку 2120 форми № 2 (№ 2-м) або в рядку 2160 форми № 2-мс; витрати, пов'язані з такою діяльністю, – іншими операційними витратами. Вони відображаються за дебетом субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності», а у фінансовій звітності – у рядку 2180 форми № 2 (№ 2-м) або в рядку 2165 форми № 2-мс[1-3]. Облік операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку у орендаря подано в таблиці 1.

Таблиця 1. Відображення операцій за операційною орендою у орендаря

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Отримані основні засоби в оренду відображаються на позабалансовому рахунку	01 «Орендовані необоротні активи»	-
Нарахована орендна плата визнається іншими витратами операційної діяльності	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Продовження таблиці 1

Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перераховано орендну плату	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Орендар відображає в бухгалтерському обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок терміну оренди оцінкою: за справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Це зумовлено тим, що всі ризики та вигоди від його використання на період, що становить значну частину терміну експлуатації, фактично належать орендарю [2]. Вартість об'єкта операційної оренди й нарахування амортизації відображаються орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи» [4].

Амортизація по об'єктах операційної оренди нараховується орендодавцем у звичайному порядку відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а також враховуючи положення Наказу про облікову політику підприємства. Сума амортизації відноситься на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом (рахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів»). У разі отримання орендної плати наперед вона спочатку відображається у складі доходів майбутніх періодів по дебету рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», які систематично зараховуються до доходів звітного періоду [4]. Облік операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку в орендодавця представлені в таблиці 2.

Таблиця 2. Відображення операцій за операційною орендою у орендодавця

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нарахована орендна плата	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
Відображено податок на додану вартість (ПДВ)	713 «Дохід від операційної оренди активів»	648 «Податкові зобов'язання»
Нараховані витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображення податкового кредиту з ПДВ у складі вартості послуг пов'язаних з укладанням угоди про операційну оренду	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Надійшла орендна плата	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"

Продовження таблиці 2

Нараховано ПДВ (додаткове зобов'язання)	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"
Віднесено на фінансові результати: а) доходи від оренди	713 "Дохід від операційної оренди активів"	79 "Фінансові результати"
б) витрати	79 "Фінансові результати"	949 "Інші витрати операційної діяльності"

Якщо основною діяльністю орендодавця є здавання в оренду об'єктів необоротних активів, то доцільно відобразити дохід від отриманої орендної плати за кредитом рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

Для аналізу ефективності використання основних засобів використовуються показники співвідношення вартості товарної продукції до середньорічної вартості орендованих основних засобів, співвідношення середньорічної вартості орендованих основних засобів до вартості товарної продукції, показники рентабельності орендованих основних засобів (відношення прибутку до середньорічної вартості орендованих основних засобів). В процесі аналізу вивчається також динаміка перелічених показників та виконання планових показників. Одним із узагальнюючих показників ефективності використання орендованих основних засобів є виробництво продукції на одиницю їх вартості.

Інформація, отримана в результаті аналізу, дасть можливість керівництву підприємства прийняти відповідні управлінські рішення щодо скорочення простоїв, можливості підвищення коефіцієнта змінності використання орендованих основних засобів та підвищення рівня виробництва продукції за одиницю часу використання орендованих основних засобів[4]. Резервом підвищення коефіцієнта інтегрального завантаження орендованих основних засобів є підвищення ефективності використання бюджету робочого часу.

Аналіз наявності, складу та структури основних засобів на підприємстві дозволяє визначити можливість передачі окремих об'єктів основних засобів у фінансову чи операційну оренду [5]. Такий підхід дасть змогу не тільки вигідно вкладати вільні оборотні кошти в даний вид діяльності, а і надасть можливість за допомогою оренди реалізувати лишки певних засобів або запасів шляхом їх перерозподілу іншим підприємствам. Орендні операції дозволяють реалізувати активи підприємства на певний період їх використання або з правом користування та володіння цим активом на вигідних умовах для орендодавця [4].

Орендні операції, як вид іншої операційної діяльності підприємства, можуть значно впливати на показники його фінансового стану. Відомо, що багато великих промислових підприємств, що у часи економічного спаду потерпають від скорочення обсягів основної операційної діяльності, компенсують витрати саме за рахунок надання в оренду своїх основних засобів. Отже, аналіз ефективності орендних операцій та їх впливу на загальну ефективність діяльності таких підприємств є доволі актуальним. Формування системи показників аналізу ефективності орендних операцій як виду іншої операційної

діяльності може ґрунтуватись на загальних методичних засадах побудови моделей показників рентабельності за даними фінансової звітності підприємства, що детально розглянуті в [6].

При аналізі ефективності орендних операцій як виду іншої операційної діяльності слід розглядати не тільки їх компенсацію доходами іншої операційної діяльності [6], але й їх окупність за рахунок доходів основної операційної діяльності.

Ефективність в загальному вигляді можемо представити у формулі 1:

$$E_{\phi} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Витрати}} = \frac{\text{Доходи} - \text{Витрати}}{\text{Витрати}} \quad (1)$$

В якості показника «витрати» можуть використовуватися витрати на оренду приміщень (витрати іншої операційної діяльності, Форма № 2-м рядок 2180, субрахунок 949.1).

В якості показника "доходи" можуть бути розглянуті: 1) доходи відоренди (суборенди) (Інші операційні доходи, Форма № 2-м у рядку 2120, субрахунок 713); 2) доходи від основної операційної діяльності (Форма № 2-м у рядку 2000, рахунок 70).

У першому випадку результатом буде фінансовий результат іншої операційної діяльності за орендними операціями ($\Phi P_{\text{іод(оо)}}$). Розрахунок здійснюється за допомогою формули 2:

$$\Phi P_{\text{іод(оо)1}} = \text{Доходи}_{\text{іод(оо)}} - \text{Витрати}_{\text{іод(оо)}} \quad (2)$$

де $\text{Доходи}_{\text{іод(оо)}}$ – Доходи іншої операційної діяльності за орендними операціями;

$\text{Витрати}_{\text{іод(оо)}}$ – Витрати іншої операційної діяльності за орендними операціями.

В другому випадку фінансовий результат формується за рахунок фінансового результату основної операційної діяльності ($\Phi P_{\text{оод}}$), доходів та витрат іншої операційної діяльності відорендних операцій. Розраховується за допомогою формули 3:

$$\begin{aligned} \Phi P_{(\text{оо})2} &= \text{Валовий прибуток} - \text{Адміністративні витрати} - \text{Витрати на збут} + \\ &\text{Доходи}_{\text{іод(оо)}} - \text{Витрати}_{\text{іод(оо)}} = \Phi P_{\text{оод}} + \text{Доходи}_{\text{іод(оо)}} - \text{Витрати}_{\text{іод(оо)}} \end{aligned} \quad (3)$$

Для Форми 2 (типової) $\Phi P_{(\text{оо})2}$ визначається по таким кодам рядків звітності (4):

$$\Phi P_{(\text{оо})2} = \text{ряд. 2090 (2095)} + \text{ряд. 2120} - \text{ряд. 2130} - \text{ряд. 2150} - \text{ряд. 2180} \quad (4)$$

Для Форми 2-м $\Phi P_{\text{іод(оо)2}}$ визначається по таким кодам рядків звітності (5):

$$\Phi P_{(\text{оо})2} = \text{ряд. 2000} - \text{ряд. 2050} + \text{ряд. 2120(рах.713)} - \text{ряд. 2180(рах.949)} \quad (5)$$

Отже для підприємства, що здійснює основну операційну діяльність на площах, які воно орендує, та отримує доходи іншої операційної діяльності за рахунок суборенди

основних засобів показники фінансових результатів (для аналізу їх ефективності) можуть бути такими (табл.3):

Таблиця 3. Показники фінансових результатів

Показники	Типова форма звітності	Рядки
$\Phi P_{iод(оо)_1}$	Доходи _{iод(оо)} – Витрати _{iод(оо)}	Форма №2 ряд.2120 – ряд.
$\Phi P_{(оо)_2}$	Валовий прибуток – Адміністративні витрати – Витрати на збут + Доходи _{iод(оо)} – Витрати _{iод(оо)}	ряд. 2090 (2095) + ряд. 2120 – ряд. 2130 – ряд. 2150 – ряд. 2180
Показники	Спрощена форма звітності	Рядки
$\Phi P_{iод(оо)_1}$	Доходи _{iод(оо)} – Витрати _{iод(оо)}	рах. 713 – рах.949
$\Phi P_{(оо)_2}$	$\Phi P_{оод} + \text{Доходи}_{iод(оо)} - \text{Витрати}_{iод(оо)}$	ряд. 2000 – ряд. 2050 + ряд. 2120(рах.713) – ряд. 2180(рах.949)

Тоді показники ефективності можуть бути сформовані за традиційними моделями показників рентабельності (за доходами та витратами), а також продуктивності (оборотності) витрат на орендні операції (табл.4).

Отже, ефективність орендних операцій може й має розглядатися не тільки у вузькому сенсі – в межах іншої операційної діяльності, але й в межах всієї операційної діяльності підприємства. Запропоновані системи показників ефективності орендних операцій в межах іншої операційної та операційної діяльності. Визначено, що спрощена форма звітності не дозволяє виокремити витрати від іншої операційної діяльності (зокрема, орендних операцій), так як в рядку 2180 форми 2-м віддзеркалюються й адміністративні та збутові витрати підприємства. Тому, для аналізу ефективності орендних операцій необхідне використання даних аналітичного обліку за рахунками 713 та 949, що було віддзеркалене у запропонованих моделях показників.

Таблиця 4. Моделі розрахунку системи показників рентабельності по даним спрощеної фінансової звітності

Показники	Логічна модель	Розрахункова модель	Логічна модель	Розрахункова модель (рядки звітності/рахунки)
Продуктивність витрат орендних операцій	$\frac{\text{Доходи}_{оо}}{\text{Витрати}_{оо}}$	$\frac{\text{рах. 713}}{\text{рах. 949}}$	$\frac{\text{ЧВР} + \text{Доходи}}{\text{Витрати}_{оо}}$	$\frac{\text{ряд. 2000} + \text{рах. 713}}{\text{рах. 949}}$
Рентабельність витрат орендних операцій	$\frac{\Phi P_{(оо)_2}}{\text{Витрати}_{оо}}$	$\frac{\text{рах. 713} - \text{рах.}}{\text{рах. 949}}$	$\frac{\Phi P_{iод(оо)_1}}{\text{Витрати}_{оо}}$	ряд.2000 – ряд.2050 + ряд.2120 (рах.713) – р
Рентабельність орендних операцій як виду іншої операційної діяльності	$\frac{\Phi P_{(оо)_2}}{\text{Доходи}_{оо}}$	$\frac{\text{рах. 713} - \text{рах.}}{\text{рах. 713}}$	$\frac{\Phi P_{iод(оо)_1}}{\text{Доходи}_{оо}}$	ряд.2000 – ряд.2050 + ряд.2120 (рах.713) – р

Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_018

2. Овчіннікова О.О. Відмінності обліку та звітності оренди за МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда» [Електронний ресурс] / О.О. Овчіннікова. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer38/458.pdf>.
3. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» № 181 від 28.07.2000 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
4. Бухгалтерський облік: Посібник для бухгалтера. Частина 4. Облік оренди / [Електронний ресурс]– Режим доступу: http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob/buhg_1/41.htm
5. Кірсанова В.В. Обліково-аналітичні інструменти управління реальними інвестиціями в процесі інноваційного розвитку промислових підприємств : [моногр.] / В.В. Кірсанова, Л.О. Волощук, С.В. Філіппова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 198 с. Режим доступу: <http://dspace.opu.ua/jspui/handle/123456789/6138>
6. Волощук Л.А. Финансовый анализ : [учебн. пособ.] / Л.А. Волощук, М.А. Юдин; [под ред. С.В.Филипповой]. – К.: Освіта України, 2012. - 328 с. Режим доступу: http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk_fin_analiz.pdf.