

КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ПОБУДОВИ ЇХ ОБЛІКУ НА КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Узагальнено класифікаційні ознаки видів орендних операцій для потреб
бухгалтерського обліку підприємств комунальної сфери*

Ключові слова: оренда, орендні операції, класифікація оренди,
облік комунального майна, облік орендних операцій

Постановка проблеми. У зв'язку з дефіцитом фінансових ресурсів перед підприємствами, особливо державного та комунального секторів, гостро постає проблема розширеного відтворення основних засобів, яка негативно впливає на якість, а відповідно і конкурентоспроможність продукції, підприємство втрачає ринки збуту і, як наслідок знижується його прибутковість. Найефективнішим способом оптимізації діяльності суб'єкта господарювання є оренда основних засобів, яка в умовах ринкової економіки стала одним із найпоширеніших видів діяльності, що обумовлено високими темпами зростання промисловості, розвитком науково-технічного прогресу.

Різноманітність класифікацій орендних операцій залежить від різноманітності основних ознак поділу. Зважаючи на те, що кожен із дослідників пропонує власні критерії для поділу того чи іншого економічного явища на певні категорії, важко підрахувати навіть приблизну кількість класифікацій оренди, відображених в економічній літературі.

Різні види орендних операцій мають різне облікове відображення та різний порядок оподаткування. Законодавством України встановлено окреме регулювання кожного з виду орендних операцій, тому встановити їх належність до окремої категорії досить проблематично. Це є свідченням відсутності єдиної системи критеріїв поділу орендних операцій. Таким чином, розробка єдиної класифікації оренди дозволить систематизувати їх облікове відображення з метою отримання достовірної та оперативної інформації про такі операції суб'єктами господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження класифікації орендних операцій проводилися в працях П.С. Безруких, Т.А. Бондар, Л.М. Братчук, Н.В. Головаченко, В.В. Ковальова, Л.В. Кондратюк, В.І. Міщенко, О.Г. Луб'яницького, В.Ф. Палія, Ж. Рішара, Н.Г. Слав'янської, Я.В. Соколова та інших. Найбільш широкі переліки видів оренди пропонують Азриліан А.Н., Кураков Л.П., Кураков В.Л. та Швиданенко Г.А.

Автори виділяють різноманітні види оренди з різних точок зору, використовуючи критерії, закріплені законодавством та визначені практикою. Здебільшого існуюча класифікація не має чітко обумовлених критеріїв та ознак, а представлені у вигляді простого переліку видів оренди, крім того не у всіх джерелах містяться пояснення особливостей кожного з них. Окремі автори групують оренду за видами, інші такі ж характеристики виділяють за формами або типами.

Проблеми управління комунальною власністю досліджуються у працях В. Алексєєва, О. Ольшанського, В. Бабаєва. Цими авторами внесено пропозиції щодо удосконалення нормативно-правового забезпечення управління комунальною власністю, намічено шляхи розвитку, розглянуто теоретичні та практичні аспекти управління власністю. Проте питання класифікації видів орендних операцій з майном комунальної власності цими авторами не розглядається.

Метою дослідження є розробка класифікаційних ознак видів орендних операцій залежно від їх впливу на побудову бухгалтерського обліку на підприємствах комунальної сфери.

Викладення основного матеріалу. Класифікацію, як в бухгалтерському обліку, так і в інших науках, використовують для вивчення та узагальнення

інформації. Обґрунтована класифікація є базою для розробки узагальнюючих висновків, вихідним пунктом застосування результатів наукових досліджень з метою розв'язання завдань, поставлених перед бухгалтерським обліком.

Класифікація повинна забезпечувати виконання основних завдань обліку та контролю орендних операцій, що сприятиме формуванню інформації для прийняття обґрунтованих рішень щодо їх здійснення. Основними завданнями обліку та контролю орендних операцій є:

- формування достовірної інформації про власне та орендоване майно;
- перевірка правильності документального оформлення орендних операцій;
- повне та своєчасне відображення орендних зобов'язань;
- своєчасне здійснення розрахунків за орендними зобов'язаннями;
- правильний розрахунок, відшкодування та оподаткування орендної плати;
- правильне відшкодування витрат, пов'язаних з утриманням орендованого майна;
- визначення фінансового результату від проведення орендних операцій;
- точне обчислення собівартості ремонту орендованого майна;
- забезпечення контролю за збереженням та дотриманням правового режиму використання орендованого майна;
- повне та достовірне розкриття інформації про орендоване майно та орендні зобов'язання в бухгалтерській звітності.

Класифікація оренди має безумовний зв'язок з розвитком орендних відносин в Україні. Вітчизняні дослідники, вперше розглядаючи оренду державних підприємств, класифікували її, виходячи з можливості викупу підприємства, що обумовлювалося особливостями розвитку економіки України [6].

Пізніше розвиток економічних відносин, розширення видів власності, становлення фінансової системи та запозичення міжнародного досвіду господарської діяльності обумовили появу безлічі видів оренди. На практиці орендні операції характеризуються наявністю різних видів класифікацій, що знайшли висвітлення в економічній та довідковій літературі (табл. 1).

Більшість авторів при класифікації оренди виходять з положень нормативно-правових документів, проте й у них немає єдиного підходу.

Класифікація оренди у Цивільному кодексі України здійснюється як з точки зору предмету оренди (виділяється оренда земельних ділянок, транспортних засобів, будівель та споруд, житла), так і з позицій цілей діяльності – прокат та лізинг.

Господарським кодексом України визначено правові аспекти оренди в іншому напрямі – державного та комунального майна [1].

У Податковому кодексі України [2] відносно класифікації оренди спостерігається комбінація вимог чинного Цивільного кодексу, П(С)БО 14 «Оренда» та Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що втратив чинність.

Таблиця 1. Класифікаційні ознаки оренди в економічній та довідковій літературі

№ з/п	Ознака класифікації	Вид оренди	Сутність
1	За мірою права власності на орендований актив	фінансова оренда	Оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом
		операційна оренда	Інша оренда, ніж фінансова
2	За кількістю сторін договорів оренди	індивідуальна оренда	Оренда, при якій кількість учасників складає не більше двох осіб
		групова оренда	Оренда, при якій кількість учасників складає більше двох осіб
3	Залежно від об'єкта	оренда державного майна	Об'єктом оренди виступає державне майно
		оренда майна, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності	Об'єктом оренди виступає майно, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності
		оренда підприємств	За договором оренди підприємства в цілому як майнового комплексу, що використовується для здійснення підприємницької діяльності, орендодавець зобов'язується надати орендарю за плату в тимчасове володіння та користування земельні ділянки, будівлі, споруди, обладнання та інші основні засоби, що входять до складу підприємства
		оренда майна громадян	Об'єктом оренди виступає майно громадян
		оренда майна у фізичних осіб	Орендар приймає на правах оренди майно у фізичних осіб, що не є суб'єктами підприємницької діяльності
4	За орендними платежами	відсоткова оренда	Оренда, за якою орендодавець отримує відсоток від сукупних продаж або чистого прибутку у вигляді орендних платежів за надану власність
		оренда з переоцінкою	Договір оренди, що передбачає періодичну переоцінку власності. При цьому орендна плата встановлюється у вигляді відсотка від оціненої вартості
		відкрита оренда	Лізингова угода, за якою при поверненні лізингового обладнання передбачається значний одноразовий платіж або додатковий платіж для компенсації зміни до цього моменту вартості власності
		градуйована оренда	Договір оренди, що передбачає періодичне збільшення орендних платежів
5	За строком	короткострокова оренда	Оренда, що не передбачає передання права власності на об'єкт в кінці строку оренди
		середньострокова оренда	Оренда, що не передбачає передання права власності на об'єкт в кінці строку оренди
		довгострокова оренда	Подовження в часі оренди машин і обладнання, що здійснюється на договірній основі на умовах компенсації
6	За характером зобов'язань	оренда з повним обслуговуванням	Оренда, при якій орендодавець зобов'язується обслуговувати та страхувати майно, що надане в оренду
		загальна оренда	Оренда, за якою орендодавець сплачує більшу частину операційних витрат, в тому числі витрати на ремонт та експлуатацію
		чиста оренда	Оренда, яка покладає на орендаря обов'язок сплачувати податки на нерухомість, витрати на технічне обслуговування, страхування та інші витрати, пов'язані з утриманням орендованого майна в робочому стані
7	Залежно від сектору ринку	міжнародно-правова оренда	Надання однією державою іншій права користування ділянкою своєї території (мета, строк і плата визначається міжнародним договором)
		міжфірмова оренда	Надання однією фірмою в оренду майно іншій фірмі
		міжнародна оренда	Лізинг, договір, що укладається між лізингодержувачем і лізингодавцем, що знаходяться в різних країнах
8	За умовами амортизації	операційна оренда	Лізинг, який застосовується при незначних строках оренди обладнання. При операційному лізингу обладнання не повністю амортизується за строк оренди, і може бути знов надано в оренду або повернуто орендодавцю
9	За цільовим призначенням	сільськогосподарська оренда	Оренда землі
		будівельна оренда	Договір, за яким орендар зобов'язаний здійснити будівництво на ділянці орендодавця та підтримувати в доброму стані збудовані споруди протягом всього строку оренди. Всі витрати, пов'язані з будівництвом і земельною ділянкою, покладаються на орендаря
		адміністративна оренда	Оренда, за якою в ролі орендодавця або орендаря виступає держава
		професійна оренда	Надання в оренду майна, що використовується виключно для здійснення некомерційної діяльності (адвокатської, архітектурної та ін.)

Для цілей ведення бухгалтерського обліку в П(С)БО 14 "Оренда" передбачено два види оренди: операційну та фінансову [3]. Критерії такого розподілу базуються на тому, якою мірою ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на орендований актив, стосуються орендодавця та орендаря.

З позицій бухгалтерського обліку оренда вважається як фінансова у тих випадках, коли всі ризики і вигоди, пов'язані з правом користування і володіння активом, передані орендарю. Операційна оренда визначена як інша, ніж фінансова. Тобто, якщо орендна угода не підпадає за ознаками до фінансової, то така угода має бути віднесена до операційної.

На перший погляд, запропонована у П(С)БО 14 класифікація оренди начебто чітко визначена, але виникають певні неточності:

1. Положенням не передбачено обов'язковості повернення орендодавцю об'єкта оренди після закінчення терміну дії договору оренди, тож бухгалтер самостійно повинен визначати її вид.

2. В стандарті немає конкретного визначення операцій щодо продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду (зворотна оренда).

В законодавстві, яке регламентує юридичні аспекти орендних операцій, поняття операційної оренди відсутнє. Але його використовують в бухгалтерському та податковому обліку.

Фінансова оренда, відповідно до стандартів США і Великобританії, може поділятися з позиції орендодавця на оренду за типом продаж і пряму фінансову оренду. Однією з форм фінансової оренди є оренда зі змішаним фінансуванням, яка лише частково фінансується орендодавцем.

Облікові стандарти США і Великобританії містять чималі додатки і методичні вказівки до стандартів з питань обліку і класифікації орендних операцій, що істотно підвищує їх значущість з позиції практикуючих бухгалтерів. Не випадково багато національних систем обліку під час опису орендних операцій у значній мірі використовують правила і підходи, що окреслюються обліковими стандартами США і Великобританії. Проте через різні причини трактування оренди у різних країнах, а також критерії їх визнання, як правило, не збігаються; облікові стандарти у багатьох європейських країнах або взагалі чітко не визначають критерії фінансової оренди, або частково використовують критерії, прийняті в англо-американській практиці.

Деякі автори виділяють оренду майна, оренду у фізичних осіб, фінансову оренду, оренду державної та комунальної власності, оренду землі, міжнародний лізинг. Кожен із цих об'єктів має окреме регулювання, а звідси і окремий облік. Таким чином, не зрозумілим залишається відсутність у Положенні порядку обліку таких видів орендних операцій.

Саме тому, з метою усунення подібних непорозумінь та відображення орендних операцій відповідно до їх економічної сутності стандартами обліку необхідно встановити обов'язкове застосування єдиних критеріїв поділу орендних операцій.

Орендні відносини щодо державного та комунального майна регулюються Законом України "Про оренду державного та комунального майна" [4]. Основними завданнями документу є встановлення єдиного регламенту організаційних відносин, які виникають внаслідок передачі в оренду майна державних підприємств та організацій, підприємств, заснованих на майні, що належить Автономній Республіці Крим або перебуває у комунальній власності, їх структурних підрозділів.

Відповідно до вказаного Закону оренда – це засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності. Укладанню договору оренди передують оцінка об'єкта оренди, яка здійснюється за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України [5].

Об'єктами оренди за цим Законом є:

1) цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць). Цілісним майновим комплексом є господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг) з наданою йому земельною ділянкою, на якій він розміщений, автономними інженерними комунікаціями, системою енергопостачання. У разі виділення цілісного майнового комплексу структурного підрозділу підприємства складається розподільчий баланс.

2) нерухоме майно (будівлі, споруди, нежитлові приміщення) та інше окреме індивідуально визначене майно підприємств;

3) майно, що не увійшло до статутного (складеного) капіталу господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації).

Орендодавцями є:

– Фонд державного майна України, його регіональні відділення та представництва;

– органи, уповноважені Верховною Радою Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування управляти майном;

– державне підприємство із забезпечення функціонування дипломатичних представництв та консульських установ іноземних держав, представництв міжнародних міждержавних організацій в Україні Державного управління справами;

– підприємства, установи та організації – щодо нерухомого майна, загальна площа якого не перевищує 200 кв. м на одне підприємство, установу, організацію, та іншого окремого індивідуально визначеного майна.

Орендарями згідно із Законом можуть бути господарські товариства, створені членами трудового колективу підприємства, його структурного підрозділу, інші юридичні особи та громадяни України, фізичні та юридичні особи іноземних держав, міжнародні організації та особи без громадянства.

Ініціаторами оренди майна можуть бути як фізичні, так і юридичні особи. За наявності ініціативи щодо оренди цілісного майнового комплексу орендодавець повинен повідомити про це трудовий колектив підприємства, щодо майна якого подано заяву про оренду. Останній, у свою чергу, протягом п'ятнадцяти днів повинен прийняти рішення про оренду цілісного майнового комплексу підприємства, утворити господарське товариство та подати орендодавцю заяву щодо оренди відповідного майна.

Рішення трудового колективу підприємства про оренду майнового комплексу вважається прийнятим, якщо за нього проголосувало більше половини його членів. Після прийняття такого рішення трудовий колектив засновує товариство. Якщо у статутному капіталі створеного товариства частка внесків членів трудового колективу становитиме відповідно до статуту більш як 50 %, то таке товариство має переважне право на укладання договору оренди цілісного майнового комплексу підприємства.

Проект договору та заява на укладання договору оренди передається орендодавцеві. Орендодавець після реєстрації такої заяви у п'ятиденний строк надсилає копії матеріалів органу, який уповноважений управляти майном, що передаватиметься в оренду. Даний орган розглядає надіслані йому матеріали протягом п'ятнадцяти днів після їх надходження та надсилає орендодавцеві висновки про можливість оренди та умови договору оренди.

Після погодження умов договору протягом п'яти днів орендодавець розміщує в офіційних друкованих засобах масової інформації та на веб-сайтах оголошення про намір передати майно в оренду. Протягом 10 робочих днів після розміщення оголошення орендодавець приймає заяви про оренду відповідного майна. У разі якщо подано лише одну заяву, конкурс на право оренди не проводиться і договір оренди укладається із заявником. У разі надходження двох і більше заяв орендодавець оголошує конкурс на право оренди.

Істотними умовами договору оренди є:

– об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації);

– термін, на який укладається договір оренди;

– орендна плата з урахуванням її індексації;

– порядок використання амортизаційних відрахувань, якщо їх нарахування передбачено законодавством;

– відновлення орендованого майна та умови його повернення;

– виконання зобов'язань;

– забезпечення виконання зобов'язань - неустойка (штраф, пеня), порука, завдаток, гарантія тощо;

– порядок здійснення орендодавцем контролю за станом об'єкта оренди;

– відповідальність сторін;

– страхування орендарем взятого ним в оренду майна;

– обов'язки сторін щодо забезпечення пожежної безпеки орендованого майна.

Договір оренди вважається укладеним з моменту досягнення домовленості з усіх істотних умов і підписання сторонами тексту договору.

Передача об'єкта оренди орендодавцем орендареві здійснюється у строки і на умовах, визначених у договорі оренди.

Орендоване майно включається до балансу орендаря із зазначенням, що це майно є орендованим.

Як бачимо, процес укладання договору оренди комунального майна досить громіздкий та тривалий, а сам зміст договору повинен передбачати цілу низку обов'язкових положень.

Для забезпечення однозначності розуміння основних видів орендних операцій з комунальним майном та їх чіткого розмежування, виходячи з різних ознак поділу, пропонуємо застосовувати наступну класифікацію орендних операцій на підприємствах комунальної сфери (рис. 1).

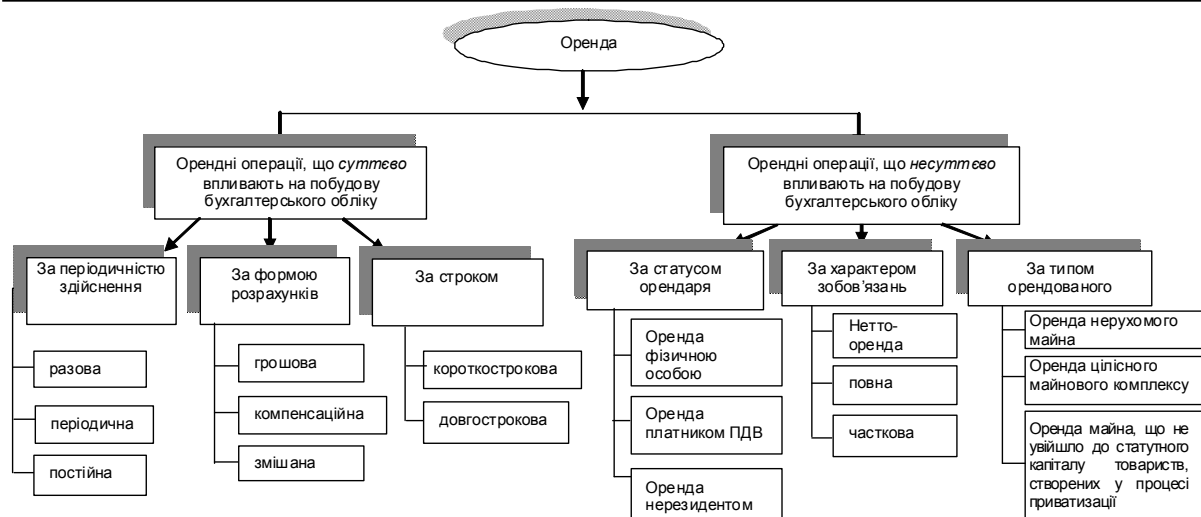


Рис. 1. Розроблена класифікація орендних операцій з комунальним майном залежно від впливу на побудову бухгалтерського обліку

В розробленій класифікації всі види орендних операцій поділено на дві групи операцій:

1) орендні операції, що спричиняють суттєвий вплив на побудову бухгалтерського обліку. В бухгалтерському обліку при відображенні операцій з оренди застосовуються різні схеми бухгалтерських проводок;

2) орендні операції, вплив яких на побудову бухгалтерського обліку має несуттєвий характер. Відображення таких операцій в бухгалтерському обліку потребує застосування додаткових субрахунків.

Класифікація повинна правильно та відповідно до вимог обліку відображати всі господарські операції в межах орендної операції. Розроблена класифікація орендних операцій спроможна забезпечити облікове відображення всіх зобов'язань, що виникатимуть при виконанні орендного договору.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

За результатами дослідження наукової та довідкової літератури, чинних правових актів доведено, що відсутні єдиний підхід та чітко обумовлені критерії встановлення класифікаційних ознак орендних операцій.

Ми вважаємо, що класифікація орендних операцій повинна врахувати факт впливу того чи іншого фактору на побудову бухгалтерського обліку і має будуватися за наступними критеріями: за періодичністю здійснення, за формою розрахунків, за строком, за статусом учасників, за характером зобов'язань та за типом орендованого активу.

Застосування наведеної класифікації дозволить посилити контроль за комунальним майном та строками надання керівництву необхідної інформації про орендні операції у розрізі їх видів, що дозволить покращити управління ними.

Список використаних літературних джерел:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний

ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> 4. Про оренду державного та комунального майна [Електронний ресурс]: Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-XII: законодавча база Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12> 5. Про затвердження методики оцінки майна [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України № 1891 від 10.12.2003 р. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> 6. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с. 7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

ЛАЙЧУК Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– організація бухгалтерського обліку;
– проблеми та особливості відображення в обліку орендних та лізингових операцій.

ХОРУНЖАК Надія Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми аудиту ефективності формування дохідної частини місцевих бюджетів;
– проблеми та особливості обліку та формування інформаційних систем в бюджетних установах;
– бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я.

Стаття надійшла до редакції: 06.08.2012 р.