

## ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ З КОМУНАЛЬНИМ МАЙНОМ

*Проаналізовано особливості орендних операцій з комунальним майном. Розглянуто порядок здійснення розрахунку орендної плати, розрахунків по відшкодуванню комунальних послуг та експлуатаційних витрат та визначено особливості їх відображення у системі бухгалтерського обліку установи*

**Постановка проблеми.** Згідно Закону України “Про місцеве самоврядування” комунальна власність формується шляхом безоплатної передачі майна територіальним громадам державою, іншими суб’єктами права власності або створення, придбання органами місцевого самоврядування [1]. З метою залучення додаткових коштів таке майно може здаватися в оренду. Для цього необхідно чітко визначити, якою є балансова та залишкова вартість основних засобів підприємств, установ, закладів та інших організацій комунальної форми власності, відсоток їх зносу, площу нерухомого майна та розробити чіткі економічні прогнози щодо надходження коштів від оренди комунального майна до місцевих бюджетів.

Організація контролю за збереженням та раціональною експлуатацією комунального майна забезпечується якісним бухгалтерським обліком операцій з оренди. Адаже на основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова та операційна звітність, яка є джерелом аналізу ефективності використання комунального майна.

Проблеми управління комунальною власністю досліджуються у працях В. Алексєєва [5], О. Ольшанського [7], В. Бабаєва [6]. Цими авторами внесено пропозиції щодо удосконалення нормативно-правового забезпечення управління комунальною власністю, намічено шляхи розвитку, розглянуто теоретичні та практичні аспекти управління власністю. Проте питання здійснення розрахунку орендної плати та облікове забезпечення орендних операцій розглянуті лише В. Лемішовським [8,432] та І.Д. Ватулею, М.І. Ватулею, З.М. Левченко [9,173].

Однак, саме проблеми обліку об’єктів комунальної власності, здійснення розрахунку вартості орендної плати, розрахунку відшкодування комунальних послуг та експлуатаційних витрат та їх відображення в системі бухгалтерського обліку є недостатньо висвітлені у науковій літературі і залишаються актуальними і потребують нагального вирішення.

**Мета дослідження.** Визначення особливостей орендних операцій з комунальним майном, а також розробка пропозицій щодо здійснення розрахунку орендної плати, розрахунків по відшкодуванню комунальних послуг та експлуатаційних витрат та їх відображення у системі бухгалтерського обліку установи.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Орендні відносини щодо державного та комунального майна регулюються Законом України від 10.04.92 р. № 2269-ХІІ “Про оренду державного та комунального майна”. Основними завданнями якого 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 [2].

Даним нормативним актом, визначено, що оренда – це засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності [2]. Укладанню договору оренди передують оцінка об’єкта оренди, яка здійснюється за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до Закону України “Про оренду державного та комунального майна”, Методика розрахунку та порядок використання орендної плати визначаються:

– Кабінетом Міністрів України – щодо об’єктів, які перебувають у державній власності (на даний час діє постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.95 р. № 786 “Про методику розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна”);

– органами, уповноваженими Верховною Радою Автономної Республіки Крим – щодо об’єктів, які перебувають у власності Автономної Республіки Крим;

– органами місцевого самоврядування – щодо об’єктів, які перебувають у комунальній власності.

Об’єктами оренди комунального майна виступають:

- цілісний майновий комплекс;
- нерухоме майно (будівлі споруди, окремі приміщення);
- окреме індивідуально визначене майно.

Розмір орендної плати встановлюється договором оренди між орендодавцем та орендарем. При визначенні орендаря на конкурсних засадах орендна плата, розрахована за методикою, застосовується як стартова, а її розмір може бути збільшено за результатами конкурсу.

При розрахунку орендної плати для установ, що фінансуються з місцевого бюджету доцільно керуватися методикою, затвердженою відповідним органом місцевого самоврядування.

У даній методиці доцільно передбачити здійснення розрахунку орендної плати у три етапи:

- розрахунок вартості орендованого майна, визначений експертним шляхом;
- визначення базової річної орендної плати;
- визначення орендної плати за перший місяць оренди.

Якщо ж термін дії оренди менший чи більший за одну добу або за один місяць, то на основі розміру місячної орендної плати розраховується добова, а разі необхідності – на основі розмірі добової орендної плати розраховується погодинна орендна плата, при цьому за основу приймається розмір річної орендної плати.

Розмір річної плати за оренду цілісних майнових комплексів визначається за формулою:

$$O_{пл} = V_з \times \text{Сор}_ц,$$

де  $O_{пл}$  – розмір річної орендної плати, грн.;

$V_з$  – вартість орендованих основних засобів, визначена експертним шляхом, грн.;

$\text{Сор}_ц$  – орендна ставка за використання цілісних майнових комплексів об’єктів спільної власності територіальної громади (визначається згідно з додатком 1 до Методики № 786 (зі змінами внесеними Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2006 року № 1846).

У разі оренди нерухомого майна розмір річної орендної плати визначається за формулою:

$$O_{пл} = V_п \times \text{Сор}_п,$$

де  $V_п$  – вартість орендованого майна, визначена експертним шляхом (визначення місцезнаходження орендованого майна і забезпеченість інженерними мережами), грн.;

$\text{Сор}_п$  – орендна ставка, яка визначається залежно від цільового використання орендарем нерухомого майна.

На практиці найчастіше зустрічається ситуація, коли здається в оренду лише частина приміщення. У цьому випадку оцінка вартості цього приміщення проводиться безпосередньо або опосередковано з урахуванням вартості будівлі (споруди) в цілому за формулою:

$$V_п = V_б : П_б \times П_п,$$

де  $V_п$  – вартість орендованого приміщення, яке є частиною будівлі (споруди), грн.;

$V_б$  – вартість будівлі (споруди) в цілому (без вартості підвальних приміщень, якщо вони не експлуатуються орендарем), визначена експертним шляхом, грн.;

$П_п$  – площа орендованого приміщення, кв. м;

$П_б$  – площа будівлі (споруди) в цілому (без площі підвальних приміщень, якщо вони не експлуатуються орендарем), кв. м.

Якщо ж орендоване нежиле приміщення є частиною будівлі, то загальною площею приміщень, що передаються в оренду, вважається площа виробничих або адміністративних кімнат, яку фактично займає орендар, збільшена на коефіцієнт перерахунку корисної площі в загальну:

$$П \text{ приміщ} = П \text{ кім} \times К \text{ пер.}, \text{ де}$$

П приміщ – загальна площа приміщень, що здається в оренду, кв.м;

П кім – площа виробничих або адміністративних кімнат, що передаються в оренду, кв.м;

К пер – коефіцієнт перерахунку корисної площі будівлі в загальну, який розраховується шляхом ділення загальної площі всієї будівлі (споруди) на корисну площу будівлі (з урахуванням площі, вестибулів, фойє, східців, коридорів, санітарних кімнат).

Для розрахунку розміру орендної місячної орендної плати за перший місяць після укладення договору оренди чи перегляду розміру плати необхідно використати формулу:

$$О \text{ пл.} \text{ міс.} = Опл : 12 \times Iпр \times I \text{ міс.},$$

де О пл. – річна орендна плата;

I пр – індекс інфляції за період з поточного року (у разі оренди нерухомого майна – здати проведення експертної оцінки до дати укладення договору оренди або перегляду розміру орендної плати);

На сьогодні проблемою при визначенні орендної плати є низька експертна оцінка майна (нижче його балансової вартості), а, відповідно, і низька орендна плата. Одним із виходів із цієї ситуації може бути надання в оренду майна на конкурсних засадах, що дає змогу встановлювати більший розмір орендної плати.

Наступною проблемою яка виникає є відшкодування орендарем орендодавцю витрат на утримання нежилых приміщень. Проте ця проблема визначена лише у п. 3 постанови Кабінету Міністрів України № 786 від 4 жовтня 1995 р. "Про методику розрахунку і порядок використання

плати за оренду державного майна", а саме: "До плати за оренду індивідуально визначеного майна не включаються витрати на утримання орендованого майна та плата за послуги, які відповідно до укладених угод зобов'язуються надавати орендарю державне підприємство, організація, господарське товариство, на балансі яких перебуває це майно" [4]. Згідно Закону України "Про оренду державного та комунального майна" методика розрахунку, граничні розміри та порядок використання орендної плати для об'єктів, що перебувають у комунальній власності (зокрема для нерухомого майна), визначаються органами місцевого самоврядування. Тому у методичі потрібно передбачити пункт щодо компенсації орендарем витрат на утримання орендованого майна.

Таким чином, до витрат на утримання орендованого приміщення входять:

– вартість комунальних послуг, включаючи споживання електроенергії, опалення, водоспоживання та водовідведення, обслуговування ліфтів, вивіз побутових відходів;

– експлуатаційні витрати, а саме: витрати на прибирання при будинкової території та приміщень, охорону дезінфекцію, обслуговування внутрішньої системи водо і тепло постачання та водовідведення, тобто витрати на експлуатацію будинку та при будинкової території.

Розподіл витрат на утримання зданого в оренду приміщення між орендарями здійснюється балансоутримувачем залежно від наявності, кількості, потужності, часу роботи електроприладів, систем тепло, водопостачання, каналізації за спеціальними розрахунками, а неподільній частині – пропорційно до розміру орендованої площі.

Розрахунок відшкодування плати за комунальні послуги та експлуатаційні витрати доцільно проводити за такими показниками (табл. 1).

Таблиця 1. Розрахунок відшкодування плати за комунальні послуги та експлуатаційні витрати

№ з/п	Показники	Порядок розрахунку
1.	Споживання питної води та водовідведення	Показник розраховується на одного працюючого. Користуються Інструкцією з розроблення норм та нормативів водоспоживання і водовідведення з урахуванням якості спожитої та відведеної води на підприємствах міністерств місцевої промисловості УРСР або використовують норми споживання затверджені органами місцевого самоврядування
2.	Споживання електроенергії	За відсутності лічильника показник розраховують на підставі даних про кількість та час роботи електроприладів.
3.	Вивіз побутових відходів	Витрати розраховуються пропорційно до орендованої площі
4.	Обслуговування ліфта	Вартість послуги визначається пропорційно до займаної площі з урахуванням поверху, де розташоване орендоване приміщення
5.	Опалення приміщення	Витрати розраховуються пропорційно до орендованої площі
6.	Експлуатаційні витрати	
6.1.	Заробітна плата дворника, прибиральниці, вахтера, слюсаря	Визначають заробітну плату за штатним розписом у розмірі місячного окладу
6.2.	Нарахування на заробітну плату	Для бюджетних установ ставка єдиного соціального внеску складає 36,2 %
6.3.	Вартість матеріалів, що будуть витрачені на утримання орендованого приміщення	Вартість мийних засобів та інші витрати на утримання місць загального користування визначають виходячи із фактичних витрат та пропорційно до кількості працюючих в орендаря

Оскільки методика розрахунку відшкодування комунальних та експлуатаційних витрат є законодавчо не визначена, тому установі, яка здає майно в оренду необхідно закріпити такі умови правомірності включення витрат до розрахунку:

– укласти угоду про надання орендодавцем певних послуг орендарю з експлуатації приміщень;

– до кошторису можуть бути включені лише фактично надані послуги та понесені витрати;

– оплата вартості таких послуг та витрат відбувається у місяці, наступному за розрахунковим;

– витрати повинні підтверджуватися відповідними документами (в тому числі, і бухгалтерськими).

– мінімальний перелік витрат має бути законодавчо визначений.

Орендна плата перераховується:

– за оренду цілісних майнових комплексів – 100 % до районного бюджету;

– за оренду нерухомого майна – 50 % підприємству, установі, організації, 50 % – до районного бюджету.

– за окреме індивідуально визначене майно (крім нерухомого) підприємства, установ, організації спільної власності територіальних громад – підприємству, організації, установі.

Для відшкодування комунальних витрат балансоутримувач виставляє орендарю рахунки лише на витрати які визначені у розрахунку за загальним або спеціальним фондом. Причому акти виконаних робіт чи наданих послуг не виписуються, оскільки послуги надають інші підприємства, а балансоутримувач тільки компенсує понесені витрати. Відновлення касових видатків оформляється листом довільної форми, який подається до органу Державного казначейства, де відкрито реєстраційні рахунки, а відновлення фактичних видатків оформляється бухгалтерською довідкою.

Для відшкодування експлуатаційних витрат балансоутримувач також надає орендарю рахунки на оплату, не виписуючи акта виконаних робіт та наданих послуг, оскільки послуга не надається, а відшкодовуються витрати на утримання будинку. Однак при цьому виникає проблема за загальним чи спеціальним фондом

відшкодувати витрати, якщо виплата заробітної плати проводиться із загального фонду, а здійснення інших видатків – із спеціального фонду. Тому, у такому випадку розрахунок відшкодування експлуатаційних витрат доцільно здійснювати за фактично понесеними витратами за загальним та спеціальним фондом окремо і відповідно окремо виписувати рахунки.

Відповідно до листа Державного казначейства України від 03.05.07 р. № 3.4-06/1115-5385 Щодо надання роз'яснень по оплаті комунальних та інших послуг орендарями, у разі відшкодування орендарем комунальних та експлуатаційних витрат кошти надходять на реєстраційні рахунки орендодавця за КЕКВ 0000. За

операціями поточного року кошти зараховуються як відшкодування здійснених витрат та відносяться на відновлення касових видатків. Залежно від проведених операцій коригуються фактичні видатки [3].

Відновлення касових видатків балансоутримувача здійснюється працівниками відділення Державного казначейства, де відкрито рахунки бюджетної установи. Підставою для цього є лист установи з інформацією щодо коштів, які надійшли від орендарів за КЕКВ 0000 та розмір відновлення касових видатків за кодами економічної класифікації видатків.

У бухгалтерському обліку орендодавця комунального майна операції будуть відображені наступним чином (табл. 2).

Таблиця 2. Облік орендних операцій в орендодавця комунального майна

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Нараховано орендну плату за оренду комунального майна	364	711	3000
2.	Надійшли кошти від орендаря за оренду приміщення	323	364	3000
3.	Відображено зменшення доходу установи на суму нарахування заборгованості перед бюджетом	711	642	1500
4.	Перераховано до бюджету 50 % орендної плати	642	323	1500
5.	Нараховано суму відшкодування вартості комунальних послуг та експлуатаційних витрат, які відносяться на відшкодування касових видатків за загальним фондом	364	802	200
6.	Надійшли кошти на реєстраційний рахунок	321	364	200
7.	Нараховано суму відшкодування вартості комунальних послуг та експлуатаційних витрат, які відносяться на відшкодування касових видатків за спеціальним фондом	364	811	200
8.	Надійшли кошти на спеціальний реєстраційний рахунок	323	364	200

Облік розрахунків з орендарями ведуть у меморіальному ордері № 4 "Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами", відповідно і відновлення касових видатків орендарем слід відображати у цьому меморіальному ордері у розрізі КЕКВ. Розмір відновлення касових видатків повинен бути тотожним розміру фактичних видатків. З метою відновлення експлуатаційних витрат на утримання будинку пропонуємо вести аналітичний облік фактично понесених установою витрат на субрахунках 802.1 (експлуатація загальний фонд), 811.1 (експлуатація спеціальний фонд) у розрізі складових визначених у табл. 1. Наприклад: 801.11 або 811.11 – витрати на споживання питної води та водовідведення (відповідно за загальним та спеціальним фондом); 801.12 або 811.11 – витрати на споживання електроенергії (відповідно за загальним та спеціальним фондом) і т.д. Розмежування витрат за загальним та спеціальним фондом проводиться, як уже зазначалося, у разі необхідності. Це дасть можливість узагальнити інформацію про понесені витрати як протягом місяця, так і з початку року, яка буде основою для прийняття управлінських рішень.

Орендна плата належить до власних надходжень бюджетної установи та відображається у її кошторисі, бухгалтерському обліку та фінансовій звітності (форми №4-1д, 4-1м "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами") як кошти спеціального фонду.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Надання в оренду бюджетною установою нерухомого майна, яке належить до комунальної форми власності, проводиться за рішенням відповідного органу місцевого самоврядування, який здійснює управління нерухомим майном, що є власністю територіальної громади. Орган місцевого самоврядування розробляє та затверджує Методику розрахунку та порядок використання плати за оренду комунального майна, у якій доцільно передбачити порядок та механізм визначення орендної плати, в тому числі й доцільність проведення експертної оцінки нерухомого майна, яке планується передати в оренду, визначити необхідність передачі майна в оренду на конкурсних засадах, а також передбачити порядок компенсації орендарем комунальних послуг та експлуатаційних витрат.

Для прозорості і можливості уповноваженим користувачам надавати інформацію про отримані доходи від орендної плати та їх використання, а також для

контролю і аналізу ефективності використання вільних приміщень, бюджетною установою необхідно вести аналітичний облік стосовно кожного орендаря. З метою відновлення експлуатаційних витрат на утримання будинку пропонуємо вести аналітичний облік фактично понесених установою витрат на аналітичних рахунках.

#### Список використаної літератури:

1. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97 – ВР. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10 квітня 1992 р. № 2269-XII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>
3. Щодо надання роз'яснень по оплаті комунальних та інших послуг орендарями / Лист Державного казначейства України від 03.05.07 р. № 3.4-06/1115-5385// Баланс – Бюджет. – № 14 (119), 21 травня 2007 р.
4. Методика розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна: Постанова КМУ від 4 жовтня 1995 р. № 786 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=786-95-%EF>
5. Алексєєв В.М. Власність територіальних громад в Україні: шляхи розвитку: [монографія] / В.М. Алексєєв. – Чернівці: Технодрук, 2007. – 336 с.
6. Бабаєв В.М. Управління міським господарством: теоретичні та практичні прикладні аспекти: [монографія] / В.М. Бабаєв. – Х.: Вид-во ХарПІНАДУ "Магістр", 2004. – 204 с.
7. Ольшанський О.В. Управління місцевим господарством: механізм удосконалення: [монографія] / О.В. Ольшанський. – Х.: Константа, 2008. – 158 с.
8. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування. Навчальний посібник / За ред. В.І. Лемішовського. – 3-є вид., доп. перероб. – Львів: "Інтелект-Захід", 2008. – 1120 с.
9. Облік у бюджетних установах / І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, З.М. Шевченко та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.

СИСЮК С.В. – кандидат економічних наук, доцент Тернопільського національного економічного університету

КИРИК Т.В. – головний спеціаліст Фонду комунального майна у Тернопільському районі