

## ОРЕНДА МАЙНА ЦІЛІСНОГО МАЙНОВОГО КОМПЛЕКСУ: ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто проблеми, пов'язані із бухгалтерським обліком операцій з оренди майна цілісного майнового комплексу. Виділено напрями удосконалення облікової політики орендаря.

**Ключові слова:** оренда, цілісний майновий комплекс (ЦМК), облікова політика, бухгалтерський облік.

The accounting problems of transactions with property lease of the integral property complex were considered. The directions for improving of the leaseholder accountant policy were defined.

**Key words:** leasing, integral property complex (IPC), accountant policy, accounting.

**Вступ.** ЦМК представляє собою «господарський об'єкт з завершеним циклом виробництва продукції...» [1]. На сучасному етапі розвитку більшість підприємств виноробної та лікеро-горілчаної промисловості здійснюють свою діяльність саме на базі майна орендованого ЦМК, питома вага якого в загальній вартості майна цих підприємств займає понад 70%.

Організація контролю за збереженням та раціональна експлуатація державного майна забезпечується якісним бухгалтерським обліком операцій з орендованим ЦМК. Адже на основі даних бухгалтерського обліку укладається фінансова та операційна звітність, які є джерелом аналізу ефективності використання майна ЦМК.

Основні положення щодо організації обліку ЦМК, які закріплені в нормативних актах Фонду державного майна України (ФДМУ), повинні знайти відображення в обліковій політиці орендаря. Оренда ЦМК суттєво відрізняється від оперативної оренди та фінансового лізингу, хоча і має деякі її ознаки. Питання ускладнюється тим, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) не регулюють облікову політику орендаря ЦМК. Таким чином, орендар вимушений самостійно визначати правила обліку державного майна, виходячи із нормативних актів ФДМУ та нормативних актів, які регулюють використання державного та комунального майна.

Крім того механізм взаємовідносин між орендарем та орендодавцем характеризується наявністю цілого ряду проблемних питань економічного, юридичного та фінансового аспектів, що знижують ефективність партнерства у їх відносинах та впливають на вибір орендарем облікової політики ЦМК.

В останні роки українські науковці Л. Шевченкова, О. Розмислов, Ю. Шевчук, Л. Тетянич, Г. Карась [2-6] та інші приділять увагу висвітленню

проблемних питань бухгалтерського обліку та оподаткування лізингових операцій. Але це в основному стосується фінансового лізингу та поточної оренди недержавного майна. Щодо оренди ЦМК об'єктом вивчення є питання розрахунку орендної плати, оподаткування, амортизації. Проблеми обліку при використанні майна ЦМК висвітлені дуже мало.

**Постановка завдання.** Мета даної статті – запропонувати напрями удосконалення облікової політики орендаря ЦМК. Основними завданнями даного дослідження є:

- проаналізувати діючу нормативно-методичну базу щодо організації бухгалтерського обліку операцій з майном ЦМК;
- систематизувати основні проблемні питання щодо обліку орендованого ЦМК;
- виділити основні напрями удосконалення облікової політики орендаря при використанні майна ЦМК.

**Результати.** Діючим законодавством України передбачено, що облік майна ЦМК здійснюється на балансі орендаря [1].

Орендар здійснює з орендованим майном ЦМК такі господарські операції:

- оприбуткування майна ЦМК при укладанні договору оренди;
- нарахування амортизації орендованого майна;
- інвентаризація об'єктів ЦМК;
- переоцінка об'єктів ЦМК;
- придбання державного майна ЦМК за рахунок державних та власних джерел фінансування;
- здійснення поліпшення майна ЦМК за рахунок державних та власних джерел фінансування;
- списання майна у зв'язку із ліквідацією або продажем об'єктів ЦМК;
- повернення орендованого майна ЦМК орендодавцю в особі Регіонального відділення Фонду державного майна України (РВ ФДМУ).

При здійсненні цих операцій орендар здійснює бухгалтерський облік:

- руху майна ЦМК (надходження, вибуття, амортизації, переоцінки тощо);
- джерел фінансування щодо здійснення операцій з майном ЦМК;
- капітальних вкладень для здійснення поліпшення об'єктів ЦМК за рахунок власних коштів;
- розрахунків з постачальниками та підрядниками за здійснені поліпшення об'єктів ЦМК;
- результатів інвентаризації майна ЦМК.

В процесі організації та ведення бухгалтерського обліку операцій з об'єктами ЦМК орендар стикається з наступними групами проблем:

### 1. Проблеми щодо нормативного забезпечення бухгалтерського обліку операцій оренди ЦМК.

Порядок бухгалтерського обліку поточної оренди та фінансового лізингу визначається нормами П(С)БО 14 «Оренда». Але на ЦМК цей стандарт не розповсюджується [7]. Постанова Міністерства фінансів України визначила деякі положення облікової політики господарських організацій, які користуються об'єктами державної та комунальної власності, але вона залишила невизначеним питання стосовно кореспонденції рахунків при відображенні поліпшення об'єктів ЦМК та використання різних джерел їх фінансування (в т.ч. державних) [8].

### 2. Проблеми щодо відображення в обліку руху майна ЦМК.

Нормативними актами чітко визначено лише два моменти:

1) Майно ЦМК обліковується на балансі орендаря у складі основних засобів, тобто за допомогою рахунка 10 «Основні засоби». На окремих субрахунках «із зазначенням належності до державної ... власності» [8]. Класифікація цих субрахунків повинна здійснюватись у відповідності до проведеного розмежування майна на державне та власне майно орендаря. Діючі нормативні документи не надають рекомендацій щодо даного питання, тому орендар має визначитись із субрахунками самостійно. Субрахунки необхідно формувати, виходячи із таких припущень:

- вартість та склад майна, переданого в оренду, фіксується та підтверджується актом приймання-передачі. Контроль збереження цього майна здійснюється систематично шляхом проведення інвентаризації, що потребує окремого обліку;

- орендар зобов'язаний використовувати суму нарахованої амортизації щодо орендованого майна на його невід'ємні поліпшення. Такі поліпшення здійснюються з дозволу орендаря, вважаються державною власністю, підтверджуються аудитором, ідентифікуються оцінювачем та заслуговують на окремих облік;

- орендар може з дозволу орендаря здійснювати невід'ємні поліпшення орендованого майна і за власні кошти. Такі поліпшення вважаються державними, підтверджуються аудитором, ідентифікуються оцінювачем, а їх вартість відшкодовується орендарю у разі приватизації;

- всі інші витрати, стосовно поліпшення орендованого майна ЦМК, що здійснені без дозволу орендодавця є власністю орендаря і повинні обліковуватись окремо.

2) Операції, пов'язані із рухом майна ЦМК, відображаються в кореспонденції з рахунком 425 «Інший додатковий капітал» [8]. Інструкція стосовно використання рахунків бухгалтерського обліку [9] не передбачає облік руху ЦМК на цьому рахунку.

### 3. Проблема вибору методу нарахування амортизації орендованого майна.

Згідно із П(С)БО підприємство-орендар самостійно визначає облікову політику щодо нарахування амортизації без виключення щодо орендованого майна ЦМК [10]. Обмеження існує тільки щодо

методів амортизації, установлення строків корисного використання та організації аналітичного обліку необоротних активів для підприємств державних та комунальних секторів, вибір яких потребує узгодження з органами управління.

Оскільки облік майна ЦМК необхідно вести окремо від власного майна, на рахунку 13 необхідно передбачити окремі субрахунки для обліку амортизації орендованого майна.

### 4. Проблема невизначеності щодо методики відображення в обліку використання джерел фінансування поліпшення майна ЦМК, в т.ч. державного джерела – амортизації.

Щодо нарахування амортизації діюче законодавство робить акцент на двох моментах [1]:

- орендар обов'язково нараховує амортизацію на майно орендованого ЦМК;

- суму нарахованої амортизації орендар використовує на здійснення поліпшення орендованого майна ЦМК.

При цьому порядок бухгалтерського обліку використання джерел фінансування капітальних вкладень для державних підприємств визначено [8]. Для інших підприємств, в т.ч. підприємств-орендарів ЦМК, ця вимога відсутня [7].

### 5. Проблема відображення в обліку поліпшення орендованого майна.

Для визначення вартості ЦМК поліпшення його об'єктів розподіляються на від'ємні та невід'ємні; здійснені за рахунок державних джерел фінансування, власних джерел з дозволу орендодавця та власних джерел без дозволу орендодавця.

Кожний вид капітальних вкладень потребує відповідного проведення у системі рахунків. Тільки в такому випадку можна забезпечити якісний контроль за своєчасним відтворенням необоротних активів, в т.ч. їх активної частини.

### 6. Проблема відсутності методики списання фізично зношених об'єктів ЦМК та відображення цієї операції в обліку.

Ця проблема виникає з огляду на те, що до складу ЦМК входять об'єкти, які фактично не експлуатуються за причиною повного фізичного або морального зносу. Оскільки на сьогоднішній день методика списання такого майна не затверджена, орендар вимушений періодично дооцінювати об'єкти, які досягли нульової вартості, з послідовим нарахуванням амортизації. Тобто, орендар нараховує амортизацію на об'єкти, які фактично не експлуатуються. Такий підхід не сприяє підвищенню ефективності оренди ЦМК.

Виходячи із вищенаведеного, основними напрямками удосконалення облікової політики при оренді ЦМК є:

- виділення основних принципів облікової політики підприємства - орендаря державного ЦМК;

- вибір методичних підходів щодо визначення строку експлуатації об'єктів ЦМК та вибору методики нарахування амортизації;

- визначення порядку списання фізично зношених основних засобів;

- визначення порядку здійснення поліпшення об'єктів ЦМК за різними джерелами фінансування;
- розробка робочого плану рахунків для бухгалтерського обліку операцій з майном ЦМК.

**Висновки.** Запропоновані напрями удосконалення облікової політики орендаря ЦМК потребують затвердження органами управління підприємства-орендаря. Пряме посилення на необхідність узгодження облікової політики орендаря щодо ЦМК з орендодавцем відсутнє. Але, оскільки в даному випадку йдеться про державне майно, узгодження деяких його положень (наприклад, щодо вибору методу нарахування амортизації) з орендодавцем є бажаним.

На підставі обраної облікової політики орендарем здійснюватиметься розробка схеми кореспонденції рахунків типових операцій з орендованим майном ЦМК.

Удосконалення облікової політики орендаря ЦМК за вищевказаними напрямками дозволяє зробити систему бухгалтерського обліку операцій з оренди ЦМК прозорими та контрольованими. Наявність чітко встановлених підходів до організації обліку знижує ризик аудиторів та оцінювачів при розрахунку залишкової вартості об'єктів оренди та їх ідентифікації.

### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України “Про оренду державного та комунального майна” від 10 квітня 1992 р. №2269 – XII. // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. №2: Орендні відносини в Україні. – Київ: ЮрІнкомІнтер, 2001. – С. 119-133.
2. Людмила Шевченкова. Фінансовий лізинг по-новому / Людмила Шевченкова // Баланс. – 2004. – №19 (509). – С. 31.
3. Облік і аналіз оновлення рухомого складу автотранспортних підприємств на умовах фінансового лізингу: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / О.М.Розмислов; Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. – Луганськ, 2005. – 19 с.
4. Юлия Шевчук. Лізинг для предпринимателя / Юлия Шевчук // Частный предприниматель. – 2006. – №1 (140). – С. 7.
5. Любов Тетянич. Амортизація основних засобів, переданих в оперативну оренду / Любов Тетянич // Головбух. – 2006. – № 44 (427). – С. 18.
6. Ганна Карась. Амортизація орендованого цілісного майнового комплексу / Ганна Карась // Головбух. – 2007. – № 28 (507). – С. 23.
7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджене наказом МФУ від 28.07.2000 р. № 181 [із змінами і доповненнями] // Офіційний вісник України від 01.09.2000. – 2000. – № 33. – С. 114. – Стаття 1416. – Код акту 16486/2000.
8. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної та комунальної власності, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року №1213 // Офіційний вісник України від 09.01.2007. – 2006. – №52. – С. 375. – Стаття 3532. – Код акту 38323/2006.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. №291 // Офіційний вісник України від 14.01.2000. – 1999. – №52. – С. 78. – Стаття 2606. – Код акту 13383/1999.
10. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [із змінами і доповненнями] // Офіційний вісник України від 09.06.2000 р. – 2000. – № 21. – С. 99. – Стаття 871. – Код акту 15919/2000.

