

Руслан Бруханський

Основні принципи організації обліку орендних відносин в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах

Згідно чинного законодавства України персоніфікована земельно-майнова власність реформованих сільськогосподарських підприємств може передаватись для господарського використання суб'єктам підприємницької діяльності на умовах оренди (платного користування).

Доцільність застосування системи орендних відносин у сільському господарстві пояснюється, передусім, необхідністю формування орендарем оптимальної концентрації виробництва (без залучення додаткового капіталу на купівлю землі) та збереження на початковому етапі діяльності комплексу існуючих матеріально-технічних ресурсів і виробничих зв'язків; орендодавець при цьому отримує реальну можливість збільшити свій персональний дохід за рахунок отримання компенсаційних виплат за використання своєї власності (при відсутності змоги чи бажання господарювати самостійно).

Додатковим аргументом теоретичного характеру на користь впровадження сільськогосподарської оренди є специфіка земельних відносин, яка передбачає досить розповсюджену невідповідність «землеволодіння» та «землекористування».

Економічна відмінність між цими категоріями земельних відносин полягає в наступному: землеволодінням визнається реальна власність на землю; землекористуванням – права, умови і форми господарського використання землі. Оскільки абсолютна взаємодія цих категорій земельних відносин спостерігається досить рідко, основним регулятором даних невідповідностей є оренда землі, яка дозволяє об'єднати двох суб'єктів земельних відносин (орендаря й орендодавця) в системі трьох категорій власності (користування, розпорядження й управління), тобто створити господаря, не перетворюючи його у повного власника.

Як свідчить зарубіжний досвід сільськогосподарського виробництва, оренда є досить розповсюдженою формою земельних відносин: у Великобританії щорічно орендується 40 % землі, в Канаді – 50 %, в Японії та Швеції – 20 % [2: 45], у США і Нідерландах 45-50 %, у Франції – 50-55 %, в Бельгії – 70 % [3: 48]. Виключення становлять лише країни колишнього соціалістичного табору, де оренда землі суттєво обмежувалась земельним законодавством, а в Албанії і Монголії була взагалі забороненою [1: 18].

В даний час нормативно-правове регулювання оренди землі у державах Східної і Центральної Європи кардинально переглянуто відповідно до мети і завдань проведеної земельної реформи. Ці зміни створили більш сприятливі умови для розвитку орендних відносин у сільському господарстві.

Оренда (лізинг) у сільському господарстві України регулюється Конституцією України (в частині гарантування права приватної власності на землю й майно), Цивільним кодексом України, Земельним кодексом України, Законами України «Про лізинг», «Про оренду землі», «Про плату за землю», «Про оренду державного і комунального майна» тощо.

Економічна суть лізингу (оренди), основні його форми та види детально висвітлені у Законі України «Про лізинг» від 16.12.1997 року № 723.

Організація бухгалтерського обліку орендних відносин регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». Міжнародні принципи відображення орендних операцій регулює МСБО 17 «Оренда».

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» визначає загальні принципи організації бухгалтерського обліку орендних відносин. Однак, сучасні процеси реструктуризації сільськогосподарських підприємств зумовлюють виникнення специфічних моментів в організації та методології обліку сільськогосподарської оренди, пов'язаних, передусім, із особливостями реалізації права приватної власності селян на землю й майно шляхом застосування оренди земельних і майнових часток (паїв).

Специфіка облікового відображення сучасних орендних відносин у сільському господарстві України полягає в наступному:

- орендодавцем виступає не підприємство, а фізична особа;
- фізичний обсяг конкретного майнового паю в більшості випадків фактично не визначено і не виділено в натурі, він розглядається лише як певна умовна частина колективного майна в грошовому еквіваленті, що значно ускладнює процедуру оформлення індивідуального договору оренди;
- персональні земельні ділянки (паї) не розмежовані на місцевості, забезпечені в більшості випадків лише «правом володіння» без підтвердження реальної власності державним актом, тобто згідно чинного законодавства України не можуть вважатись реальним об'єктом оренди;
- переважна більшість орендних угод носить груповий (колективний) характер, оскільки земельно-майнові ресурси сільськогосподарських підприємств досі не розмежовані в натурі і не забезпечені реальним правом вільного розпорядження індивідуальною часткою колективної власності;

- недостатньо відпрацьованою залишається методика розрахунку орендної плати за використання земельної і майнової власності;
- економічні інтереси пайовика-орендодавця в більшості випадків виключають можливість безповоротного переходу прав власності на землю й майно орендареві.

Ці та інші особливості сільськогосподарської оренди з використанням земельних і майнових часток (паїв) важливо врахувати при побудові обліку в нових господарських формуваннях, які застосовують орендні відносини.

Передусім необхідно визначити який вид оренди слід застосовувати у сільському господарстві. Оскільки після закінчення строку дії договору фінансового лізингу об'єкт оренди, переданий лізингоодержувачу згідно з договором, переходить у власність лізингоодержувача або викуповується ним за залишковою вартістю (п.1 ст.4 Закону України «Про лізинг»), даний вид оренди, на нашу думку, є не зовсім прийнятним для застосування у сільському господарстві, зокрема, в частині операцій, пов'язаних з орендою земельних ділянок. Основним аргументом у даному випадку є фактичне позбавлення в кінцевому результаті орендодавця можливості повернення належної йому земельної власності, що суперечить економічним інтересам власника-пайовика. Тобто, у процесі реструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням оренди землі і майна більш виправданим є застосування операційного лізингу, який гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії орендної угоди право беззаперечного повернення власності, не виключаючи при цьому можливість продовження дії договору оренди або укладення лізингової угоди з іншим орендарем.

Однак, згідно Інструкції з бухгалтерського обліку орендних операцій передані в операційну оренду основні засоби рахуються на балансі орендодавця, що суперечить основним принципам здійснення сільськогосподарської оренди з використанням землі і майна, оскільки орендодавцем виступає не юридична, а фізична особа. До того ж Інструкція регулює бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з передачею та одержанням «окремих інвентарних об'єктів» основних засобів, а на сучасному етапі сільськогосподарської оренди з використанням земельних і майнових часток (паїв) такі об'єкти фактично не визначені, оскільки фізичний обсяг конкретного паю розглядається лише як умовна частина колективної власності в грошовому еквіваленті, тобто існує лише «право власності», яке згідно чинного законодавства України не може бути предметом оренди.

Таким чином, з позицій бухгалтерського обліку сільськогосподарська оренда з використанням земельних і майнових паїв не може вважатись класичним оперативним лізингом. Ми поділяємо точку зору Моссаковського В.Б., який стверджує, що дані операції «не можна розглядати ні як оперативний, ні як фінансовий лізинг, ні як оренду цілісного майнового комплексу» [4: 30], оскільки земельно-майнові ресурси не розподілені в натурі, орендодавцями виступають фізичні особи, які не є платниками податку на прибуток і не володіють можливістю проводити нарахування амортизації основних засобів.

Особливості сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених в натурі земельних і майнових паїв вимагають застосування додаткових механізмів трансформації персоніфікованої власності, які враховуватимуть специфічні моменти пайової сільськогосподарської оренди, формуючи систему майнових відносин власності між орендарями (власниками реформованого підприємства) і орендодавцями (фізичними особами, які володіють правом на отримання майнового і земельного паїв). Складність процедури виділення індивідуального паю в натурі і наступної його передачі в оренду породжує проблему невідповідності чинному законодавству України щодо оренди майна, оскільки фактично орендується не конкретний об'єкт індивідуального паю, а лише право на його володіння [5: 54]. Вихід з даної ситуації полягає у створенні групи співвласників (юридичної особи) і передачі в оренду реформованому підприємству цілісного майнового комплексу або його частини на підставі договору про спільне володіння, користування і розпорядження майном (рис. 1).

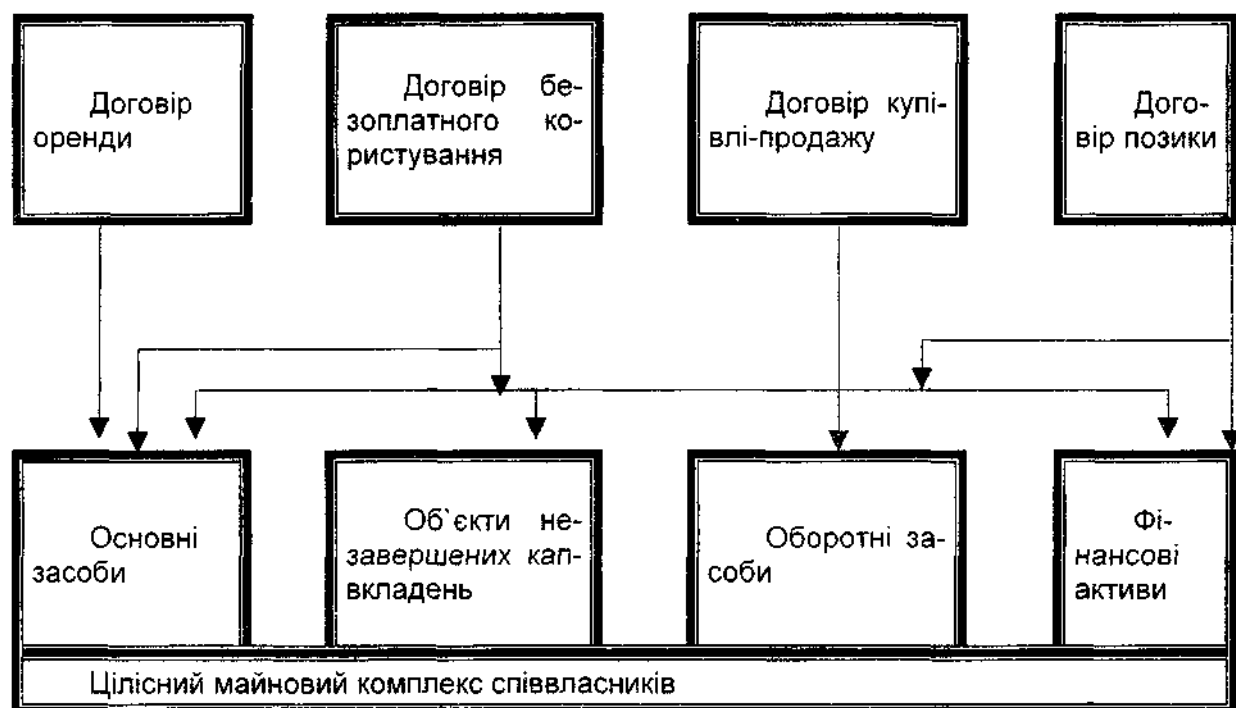


Рис. 1. Шляхи залучення підприємством майна співвласників

Основні засоби, взяті в оренду, відображаються в бухгалтерському обліку на підставі договору (лізингової угоди), акту приймання-передачі основних засобів, інвентарних карток обліку основних засобів тощо. Оборотні засоби, незавершене виробництво, основне стадо з огляду на специфіку цього майна не можуть бути об'єктом оренди. Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки про порядок залучення та використання майна новоствореними сільськогосподарськими підприємствами ці майнові об'єкти слід передавати на основі договорів купівлі-продажу або позики. Ряд об'єктів, що відносяться до основних засобів, але є непридатними для використання за призначенням, можуть передаватися юридичній особі в безоплатне користування за умови збереження таких об'єктів і підтримання в належному стані.

Згідно Рекомендацій щодо створення приватного сільськогосподарського підприємства з орендними відносинами та організації його розвитку за редакцією академіків УААН П.Т.Саблука та В.В.Юрчишина пропонується вирішувати питання щодо передачі в оренду прав орендодавців на майнові паї одночасно з передачею в оренду земельних ділянок. При цьому рекомендується застосовувати термін оренди прав на майнові паї аналогічний строку дії договору оренди землі, тобто одночасно із укладенням договору оренди землі між орендарем і орендодавцями укладається угода про прийняття-передачу у використання майна вартістю, яка відповідає сумі індивідуальних майнових паїв орендодавців. До неї додаються відомість про склад майна (з відображенням вартості кожної інвентарної одиниці), інвентарні картки обліку основних засобів тощо, а також список осіб, які передають права на майнові паї у користування орендареві [5: 55]. В даній ситуації співвласники володіють вже не майновими паями, а частками у спільному майні.

Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки про порядок залучення та використання майна новоствореними сільськогосподарськими підприємствами для бухгалтерського обліку орендних відносин між реструктуризованим господарством і фізичними особами – колишніми членами КСП, які є власниками майна, оренда визнається операційною, оскільки право власності на майно по закінченні терміну договору оренди орендарю не передається, а строк оренди не перевищує періоду повної амортизації основних засобів. Прийняті в операційну оренду основні засоби зараховуються на по-

забалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається у договорі оперативної оренди.

Однак, ряд вітчизняних науковців, зокрема, Моссаковський В.Б., наголошують на нелогічності обліку однієї частини майнового об'єкта, яка відповідає частці майнового паю господаря, на рахунку 10, а решти – на рахунку 01 [4: 30]. Сучасне уточнення визначення категорії «активів» підприємства передбачає віднесення всього обсягу майна, яке контролюється підприємством (власні і залучені засоби), а джерелом створення цього активу можуть бути декілька статей пасиву.

Таким чином, організація системи орендних відносин з використанням земельних і майнових паїв вимагає застосування обґрунтованого та чітко сформованого економічно-правового механізму пайової оренди, який однозначно регламентуватиме характер взаємовідносин між партнерами. Без двосторонньої вигідності економічних відносин, тобто без стабільного зворотного зв'язку між орендарем і орендодавцем, економічний механізм оренди буде недієздатним.

Література

1. Буздалов И. Аренда земли в странах бывшей социалистической системы // Международный сельскохозяйственный журнал. – 1998. – № 3. 2. Гайдучий П.І., Стельмашук А.М. Земля: власність, оренда, рента. – К.: Урожай, 1994. – 184 с. 3. Граб Н.Я. Земля як товар у ринкових умовах Закарпаття // Економіка АПК. – 1999. – № 9. – С. 48-51. 4. Моссаковський В.Б. Особливості обліку майнових і земельних паїв у приватних сільськогосподарських формуваннях // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 9. – С. 29-34. 5. Рекомендації щодо створення приватного сільськогосподарського підприємства з орендними відносинами та організації його розвитку / За ред. академіків УААН Саблука П.Т., Юрчишина В.В. – К.: ІАЕ, 1998. – 130 с.

Анотація

Процес реформування земельно-майнової власності в сільському господарстві України створює об'єктивну необхідність перегляду і адаптації чинних принципів організації обліку оренди. В статті розглянуто основні аспекти становлення пайової сільськогосподарської моделі орендних відносин.

Annotation

The process of reforming of the ground-property property in agriculture of Ukraine creates objective necessity of reconsideration and adaptation of working principles of organization of the account of rent. In clause the basic aspects of education of partial agricultural model of the rent attitudes (relations) are considered.