

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Руслан БРУХАНСЬКИЙ

КОНЦЕПЦІЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Розглянуто основні аспекти становлення пайової сільськогосподарської моделі орендних відносин, оскільки процес реформування земельно-майнової власності в сільському господарстві України створює об'єктивну необхідність перегляду і адаптації чинних принципів організації обліку оренди.

Згідно чинного законодавства України персоніфікована земельно-майнова власність реформованих сільськогосподарських підприємств може передаватись для господарського використання суб'єктам підприємницької діяльності на умовах оренди, тобто платного користування. Однак, на сучасному етапі функціонування системи сільськогосподарської оренди існує ряд непорозумінь і конфліктних ситуацій, пов'язаних, передусім, із процедурою трансформації правового статусу та персоніфікацією земельно-майнової власності суб'єктів господарювання, а також відсутністю або неадекватністю відповідних норм законодавства. В результаті виникають суттєві проблеми в обліковому відображенні орендних відносин.

Загальні принципи методології й організації обліку орендних відносин в Україні регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 "Оренда". Однак, процеси реструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств зумовлюють виникнення ряду 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).

Науково-теоретичний підхід щодо висвітлення характерних особливостей облікового відображення орендних відносин у сільському господарстві реалізують ряд вітчизняних науковців, зокрема, Гузар Б.С., Дерій В.А., Ігнатенко М.С., Коцупатрий М.М., Линник В.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Стельмащук А.М., Сук Л.К., Хомин П.Я. та інші. За останні роки ними сформовано різноманітні підходи та принципи облікового відображення сільськогосподарської оренди.

Процес дослідження загальної специфіки і сучасних особливостей облікового відображення орендних відносин у сільському господарстві України перебуває на досить високому рівні, однак потребує певної систематизації та формування єдиних науково-теоретичних підходів щодо поставленої проблеми. Основним моментом при цьому слід вважати відсутність реальної персональної власності у селян на землю й майно. В більшості випадків члени реструктуризованих підприємств володіють лише правом на певну частину загального майна господарства, що значно ускладнює орендні відносини, передусім, з точки зору їх персоніфікації. Ці та інші специфічні аспекти сільськогосподарської оренди вимагають більш детального додаткового дослідження.

Основним завданням статті є формування альтернативної концепції удосконалення та відповідного облікового забезпечення орендних відносин у сільському господарстві України.

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 поширення сільськогосподарської оренди є певна специфіка земельних відносин, яка передбачає досить розповсюджену невідповідність категорій "землеволодіння" та "землекористування". Економічна відмінність між вказаними 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 %, у США і Нідерландах 45-50 %, у Франції – 50-55 %, в Бельгії – 70 %. Виключення становлять лише країни бувшого соціалістичного табору, де оренда землі суттєво обмежувалась земельним законодавством, а в Албанії і Монголії була взагалі забороненою [1, с. 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 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 постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств зумовлюють виникнення специфічних моментів в організації та методиці 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: 1) орендодавцем виступає не підприємство, а фізична особа; 2) 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; 3) персональні земельні ділянки (паї) не всі 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; 4) 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; 5) недостатньо відпрацьованою залишається методика розрахунку орендної плати за використання земельної і майнової власності; 6) економічні інтереси пайовика-орендодавця в більшості випадків виключають можливість безповоротного переходу прав власності на землю й майно орендареві. Ці особливості сільськогосподарської оренди з використанням земельних і майнових часток (паїв) важливо врахувати при побудові обліку в 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 діяльності реформованих

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.

Особливості сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених в натурі земельних і майнових паїв вимагають застосування додаткових механізмів трансформації персоніфікованої власності, які враховуватимуть весь спектр специфічних моментів пайової сільськогосподарської оренди, формуючи систему майнових відносин власності між орендарями (власниками реструктуризованого 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.

Вихід з даної ситуації уможлиблюється створенням групи співвласників (юридичної особи) і передачею в оренду реформованому підприємству цілісного майнового комплексу або його частини на підставі договору про спільне володіння, користування і розпорядження майном. Основні засоби, взяті в оренду, можуть відобразитися 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 передаватись юридичній особі в безоплатне користування за умови збереження таких об'єктів і підтримання в належному стані.

В порядку пілотного проекту можна розглядати 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 підписанням 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. В даній ситуації співвласники володіють вже не майновими паями, а частками у спільному майні.

З логічної точки зору для бухгалтерського обліку орендних відносин між реструктуризованим господарством і співвласниками майна, оренду доцільно визнавати 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 позабалансовий рахунок 01 "Орендовані необоротні активи" за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається у договорі оперативної оренди. Однак, виникає певна нелогічність обліку однієї частини майнового об'єкта, яка відповідає частці майнового паю господаря, на рахунку 10, а решти – на рахунку 01. Сучасне уточнення категорії "активів" передбачає віднесення повного обсягу майна, яке контролюється підприємством (власні і залучені засоби), а джерелом створення цього активу можуть бути декілька статей пасиву.

Одним із найбільш суттєвих моментів в організації обліку орендних відносин є методика визначення орендної плати. Специфіка сільськогосподарської оренди з використанням земельної і майнової власності вимагає відокремленого розрахунку орендної плати на майно і землю. Найбільш прийнятним варіантом визначення розміру орендної плати за користування майновим об'єктом є методика сумарного поєднання двох структурних елементів: 1) відсотка на відтворення орендованого майна; 2) певної частини від вартості майна як винагороди за користування цим майном (в зарубіжній практиці нараховується на основі доходу від розміщення в банку суми, еквівалентної вартості майнового об'єкта). Оскільки реструктуризовані підприємства не володіють можливістю виплачувати винагороду орендодавцю на рівні банківського відсотка (останній значно перевищує світовий рівень), відповідно частину орендної плати, яка є винагородою за користування майном, встановлюють у певному фіксованому розмірі за погодженням сторін. Критерії визначення орендної плати повинні диференціюватись залежно від фізичного стану, доцільності залучення та ефективності використання майнових об'єктів.

Специфічним і недостатньо відпрацьованим питанням сільгоспоренди є методика визначення орендної плати за використання земельної власності.

Теоретичною основою рентоутворення в аграрному секторі є три фундаментальних положення: обмеженість придатної для сільгоспвиробництва площі земельних угідь; відмінність земельних ділянок за родючістю; відмінність земельних ділянок за місцезнаходженням та інфраструктурною облаштованістю (конфігурація полів, рель'єф місцевості, наявність під'їздних шляхів тощо).

Наведені критерії економічної оцінки земельних ділянок дають підстави для висновку про неможливість встановлення абсолютного розміру орендної плати, навіть в межах одного господарства. З метою уникнення трудомістких питань локального розрахунку економічної оцінки земель і відповідно орендної плати за конкретну ділянку, в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах для визначення розміру орендної плати за земельну ділянку слід використовувати диференційовану вартісну оцінку одного гектара землі, визначену згідно Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів. Орендна плата за користування конкретною земельною ділянкою в даному випадку визначається у певному процентному відношенні до грошової оцінки землі, тобто основою розрахунку орендної плати є вартість землі.

Розмір орендної плати в значній мірі залежить і від ефективності виробництва. Оскільки рентабельність конкретних сільськогосподарських підприємств різна, відповідно й величина орендної плати буде відрізнятись.

Додатковим чинником формування оптимального розміру орендної плати є конкуренція на ринку оренди землі, коли існує декілька суб'єктів підприємницької діяльності, що виявили бажання орендувати одну й ту ж ділянку землі. На жаль, в сучасних умовах господарювання конкурентне середовище відсутнє, а єдиним претендентом-орендарем переважно виступає реорганізоване підприємство.

При визначенні розміру орендної плати за використання земель в сільськогосподарських підприємствах часто застосовується методика, яка передбачає розрахунок суми орендної плати залежно від розміру доходу чи обсягу врожаю. Однак, пряма залежність орендної плати від чистого прибутку з економічної точки зору суперечить суті орендних відносин, оскільки орендна плата фіксується до передачі власності в оренду (з чистого прибутку виплачуються лише дивіденди). Аналогічна ситуація спостерігається і у випадку визначення розміру орендної плати залежно від обсягу врожаю. Вважаємо, що орендна плата, обумовлена в договорі оренди, повинна бути фіксованою, орендодавець при цьому позбувається ризику недоотримання компенсаційних виплат. Якщо ж при розрахунку розміру орендної плати діловий ризик господарювання розподіляти між орендарем і орендодавцем, то величина компенсації за використання власності повинна бути значно вищою, ніж спостерігається зараз.

Таким чином, специфіка аграрної моделі орендних відносин полягає у паралельному співіснуванні двох об'єктів оренди: землі і майна, які потребують автономних підходів і принципів нарахування орендної плати.

Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки за згодою співвласників частину орендної плати, що відповідає розміру амортизаційних відрахувань, орендар може не сплачувати протягом дії договору оренди. Акумуляуючи дані суми, орендар володітиме можливістю планомірно здійснювати модернізацію, реконструкцію та придбання нових об'єктів. У випадку застосування такої методики визначення орендної плати необхідно розробити й затвердити співвласниками Положення про формування і використання коштів на відтворення орендованих основних засобів. Частина орендної плати, що відповідає сумі винагороди за користування майном, повинна відшкодовуватись

орендодавцеві незалежно від результатів господарської діяльності орендаря. Відшкодування може проводитись в різних формах: грошовій; натуральній; відробіткової; комбінованій.

Діяльність реструктуризованих сільськогосподарських підприємств свідчить, що найбільш розповсюдженими умовами сплати орендної плати, передбаченими в договорі, є наступні: 1) переважна більшість орендних договорів визначає лише кількість певної продукції, яка відноситиметься в рахунок орендної плати, без зазначення її розміру в грошовому еквіваленті; 2) в окремих договорах оренди встановлено розмір орендної плати в грошовому виразі, однак передбачено її видачу сільгосппродукцією; 3) частина орендних договорів визначає фіксований розмір орендної плати в грошовому виразі, але не виключає можливості її видачі в натуральній формі за ринковими цінами; 4) незначна кількість договорів оренди передбачає комбінований варіант орендної плати, який поєднує натуральну, грошову й відробіткову форму розрахунків із застосуванням певного їх співвідношення; 5) найменш розповсюдженими є договори оренди, які встановлюють виключно готівкову форму орендної плати. На нашу думку, найбільш вигідним для партнерів варіантом виплати орендної плати за користування земельно-майновою власністю пайовика є наступна комбінація форм розрахунків: 40% – грошова; 40% – натуральна; 20% – відробіткова. Такий варіант оплати дозволить поєднати економічні інтереси партнерів: орендодавець – отримує додатковий готівковий дохід; володіє можливістю отримання певного обсягу продукції господарства; використовує технічні потужності підприємства для задоволення особистих потреб: обробіток присадибної ділянки, збирання врожаю, транспортні послуги тощо; орендар – зберігає для господарських потреб підприємства певну частину готівки; отримує додатковий канал реалізації продукції; підвищує коефіцієнт використання техніки. У подальшій діяльності підприємств із застосуванням орендних відносин слід надавати перевагу готівковій формі сплати орендної плати, яка є найбільш широко застосовуваною у світовій практиці.

Таким чином, організація системи орендних відносин в сільському господарстві з використанням земельних і майнових паїв вимагає застосування обґрунтованого 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. Особливості вітчизняної 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 підприємства) і орендодавцями (фізичними особами, які володіють правом на отримання майнового і земельного паїв).

Література

1. Алмаш О.К., Балян А.Г., Егері І. Земельна реформа в країнах Центрально-Східної Європи // *Економіка АПК*. – 1996. – № 4. – С. 79-85.
2. Закон України "Про лізинг" від 16.12.1997 року № 723.
3. www.land-ukraine.com