Руслан БРУХАНСЬКИЙ

ОБЛІК ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН У РЕСТРУКТУРИЗОВАНИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

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

Згідно з чинним законодавством України персоніфікована земельно-майнова власність реформованих сільськогосподарських підприємств може передаватися для господарського використання суб'єктам підприємницької діяльності на умовах оренди, тобто платного користування. Однак на сучасному етапі функціонування системи сільськогосподарської оренди виникають деякі непорозуміння та конфліктні ситуації, пов'язані передусім із процедурою трансформації правового статусу та персоніфікацією земельно-майнової власності суб'єктів господарювання, а також відсутністю або неадекватністю 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" (далі – П(С)БО-17) та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 "Оренда" (далі – П(С)БО-17). Однак, процеси постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств зумовлюють виникнення специфічних моментів в організації та методології обліку сільськогосподарської оренди, пов'язаних, насамперед, із особливостями реалізації права приватної власності селян на землю та майно через оренду земельних і майнових часток (паїв).

Науково-теоретичний підхід щодо висвітлення характерних особливостей облікового відображення орендних відносин у сільському господарстві застосовують вітчизняні науковці, зокрема, Б. С. Гузар, В. А. Дерій, М. С. Ігнатенко, М. М. Коцупатрий, В. Г. Линник, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, А. М. Стельмащук, Л. К. Сук, П. Я. Хомин та ін. Протягом останніх років вони сформували різні підходи та принципи облікового відображення сільськогосподарської оренди.

Процес дослідження загальної специфіки та 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 в селян на землю та майно. У більшості випадків члени реструктуризованих підприємств володіють лише правом на певну частину загального майна господарства, що значно ускладнює орендні відносини, насамперед, з точки зору їх персоніфікації. Ці й інші специфічні аспекти сільськогосподарської оренди вимагають більш детального додаткового дослідження.

Основним завданням статті є узагальнення найбільш прогресивних точок зору вітчизняних науковців, які працюють над проблемою вдосконалення орендних відносин у сільському господарстві України, і формування альтернативного авторського підходу щодо її вирішення.

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 суцільного поширення сільськогосподарської оренди є 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 та форми господарського використання землі. Оскільки абсолютна взаємодія цих категорій земельних відносин спостерігається досить рідко, основним регулятором таких невідповідностей є оренда землі, яка дозволяє об'єднати двох суб'єктів земельних відносин (орендаря й орендодавця) в системі трьох категорій власності (користування, розпорядження та 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 здається в оренду 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]. Винятки становлять лише постсоціалістичні країни, де оренда землі суттєво обмежувалася земельним законодавством, а в Албанії та Монголії була взагалі забороненою [1, 18].

Нині нормативно-правове регулювання оренди землі в державах Східної та 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.

© Руслан Бруханський, 2004

Оренда (лізинг) у сільському господарстві України регулюється Конституцією України (щодо гарантування права приватної власності на землю та 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 р. № 723. Організація бухгалтерського обліку орендних відносин регламентується П(С)БО-14. Міжнародні принципи відображення орендних операцій регулює МСБО-17.

П(С)БО-14 визначає загальні принципи організації бухгалтерського обліку орендних відносин в Україні. Однак сучасні процеси реструктуризації сільськогосподарських підприємств зумовлюють виникнення специфічних моментів в організації та методології обліку сільськогосподарської оренди, пов’язаних із особливостями реалізації права приватної власності селян на землю та 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 та 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 з чинним законодавством України не можуть вважатись реальним об’єктом оренди; переважна більшість орендних угод має груповий (колективний) характер, оскільки земельно-майнові ресурси сільськогосподарських підприємств досі не розмежовані в натурі та не забезпечені реальним правом вільного розпорядження індивідуальною часткою колективної власності; недостатньо відпрацьованою залишається методика розрахунку орендної плати за використання земельної та майнової власності; економічні інтереси пайовика-орендодавця в більшості випадків виключають можливість безповоротного переходу прав власності на землю та 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 використовують орендні відносини.

Насамперед необхідно визначити, який вид оренди слід застосовувати в 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”), цей вид оренди, на нашу думку, не зовсім прийнятний для застосування в сільському господарстві, зокрема, в операціях, пов’язаних з орендою земельних ділянок. Основним аргументом у цьому випадку є фактичне позбавлення в кінцевому результаті орендодавця можливості повернення належної йому земельної власності, що суперечить економічним інтересам власника-пайовика. Тобто у процесі постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств із використанням оренди землі та 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, відповідно до 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 та майна, оскільки орендодавцем виступає не юридична, а фізична особа. До того ж Інструкція регулює бухгалтерський облік операцій, пов’язаних із передачею й 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 з чинним законодавством України не може бути предметом оренди.

Таким чином, із позицій бухгалтерського обліку сільськогосподарська оренда з використанням земельних і майнових паїв не може вважатися класичним оперативним лізингом. Ми поділяємо точку зору В. Б. Моссаковського, який стверджує, що такі 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 мають можливості проводити нарахування амортизації основних засобів.

Особливості сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених у 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) й орендодавцями (фізичними особами, які мають право на отримання майнового та земельного паїв). Складність процедури виділення індивідуального паю в натурі та 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 цієї 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 та розпорядження майном.

Взяті в оренду основні засоби 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. Відповідно до 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. Деякі об'єкти, що відносяться до основних засобів, але непридатні для використання за призначенням, можуть передаватись юридичній особі в безоплатне користування за умови збереження таких об'єктів і підтримання в належному стані.

Згідно з Рекомендаціями щодо створення приватного сільськогосподарського підприємства з орендними відносинами та організації його розвитку за редакцією академіків 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 заключенням 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 в користування орендареві [5, 55]. В такій ситуації співвласники володіють вже не майновими паями, а частками в спільному майні.

За Рекомендаціями 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 колективного сільськогосподарського підприємства, 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 позабалансовий рахунок 01 "Орендовані необоротні активи" за балансовою (залишковою) та первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі оперативної оренди.

Однак, деякі вітчизняні науковці, зокрема, В. Б. Моссаковський, 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 та залучені засоби), а джерелом створення цього активу можуть бути декілька статтей пасиву.

Таким чином, організація системи орендних відносин із 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 та орендодавцем, економічний механізм оренди буде недієздатним. Особливості вітчизняної сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених у 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) й орендодавцями (фізичними особами, які володіють правом на отримання майнового та земельного паїв).

Література

1. *Буздалов И. Аренда земли в странах бывшей социалистической системы // Международный сельскохозяйственный журнал. – 1998. – № 3. – С. 17 – 21.*
2. *Гайдуцький П. І., Стельмащук 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 П. Т. Саблука, В. В. Юрчишина – К.: ІАЕ, 1998. – 130 с.*

Повернутися на початок