

Бруханський Р.Ф., к. е. н., ст. викладач

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Загальні принципи організації обліку орендних відносин регламентує ПСБО 14 "Оренда". Однак, сучасні процеси реорганізації сільгосп 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.

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;
- персональні земельні ділянки (паї) не розмежовані на місцевості, забезпечені в більшості випадків лише "правом володіння" без підтвердження реальної власності державним актом;
- переважна більшість орендних угод носить колективний характер;
- недостатньо відпрацьованою залишається методика розрахунку орендної плати за використання земельної і майнової власності;
- економічні інтереси орендодавця переважно 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 викупується 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 більш виправданим є застосування операційного лізингу.

Однак, згідно Інструкції з бухгалтерського обліку орендних операцій передані в операційну оренду основні засоби рахуються на балансі орендодавця, що суперечить основним принципам здійснення оренди з використанням землі і майна, оскільки орендодавцем виступає не юридична, а фізична особа. До того ж Інструкція регулює лише 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 паїв такі об'єкти фактично не визначені, оскільки фізичний обсяг конкретного паю розглядається лише як умовна частина колективної власності.

Отже, 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", 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. 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 угоди про спільне володіння, користування, розпорядження майном.

Згідно Рекомендації Інституту аграрної економіки 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 позабалансовий 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 об'єкта, яка відповідає частці майнового паю власника, на рахунку 10, решти – на рахунку 01. Сучасне уточнення визначення категорії "активів" підприємства передбачає віднесення всього обсягу майна, яке контролюється підприємством (власні і залучені засоби), а джерелом створення активу можуть бути декілька статей пасиву.

Таким чином, організація системи орендних відносин з використанням земельних і майнових паїв вимагає застосування обґрунтованого 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.