



вважати, нібито кожний випускник вузу за обліковою спеціальністю автоматично стає ще й аудитором, якимось нікому не приходило в голову навіть тоді, коли рівень їхньої підготовки дозволяв їм відразу обіймати посади головних бухгалтерів. Тепер же, як відомо, ними призначають лише тих, хто відпрацював на практичній роботі не менше трьох років. Аудитором, як виявляється, можна бути й без цього. Правда, якби навіть когось із тих "метрів", які повчають інших, що нібито в фінансовому обліку й звітності все стандартизовано, отже й зрозуміло, відтак, мовляв, пишуть дисертації про улюблені ними ефемерії, спробувати залучити до проведення аудиторської перевірки, то можемо гарантувати їхню моментальну аб'юрацію, адже будь-яка чергова зміна в формах звітності зумовлює їхній стан, подібний до описаного В. Маяковським: "... Глядят как в афишу коза ... в тупой ... слоновости, мол, откуда и что это за ... новости?".

Аби в цьому переконалися, досить поцікавитися в них, з якими алгебраїчними знаками вказуються антиподичні показники статті 2300 "Витрати (дохід) з податку на прибуток" "Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2, адже в ньому, видно із-за похапливості щодо "реформування" звітності, їх не вказали. Ну, а коли спробувати вивчити з кимось із "метрів" чи "дециметрів", яким-то робом перетворення витрат з податку на прибуток у дохід відображається за кореспонденцією рахунків, то в цьому випадку спостерігатимемо німу фінальну сцену з п'єси М. Гоголя "Ревізор".

Адже "бухгалтерія надто практична справа, й щоби її пізнати, треба ... працювати, працювати практично, розбиратися в документах ..." [3, с. 3]. Й перескочити цей бар'єр, аби відразу втрапити в коло видатних теоретиків, неможливо, що й доводять розтиражовані компіляції теперішніх "метрів"-верхоглядів, які намагаються їхнім числом це заперечити. Тому всім, хто присвятив себе науці, треба це твердо запам'ятати, а не підлаштовуватися під усі подуви вітру, які приносять піну на гребені псевдонаукових видань. Адже рано чи пізно ця піна спаде й відразу стане ясно, хто справді впрягався в плуг теорії бухгалтерського обліку, чи був персонажем ідіоми: "Ми орали".

#### Список використаних джерел

1. Дитмар Н. Ф. фон. Основы счетоводства (По новой форме). — Харьков, 1907.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков и до наших дней. — М.,: ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
4. Счетоводство, 1888.

**Хорунжак Н.М.**

доктор економічних наук, доцент

**Власенко Ю.О.**

магістр

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

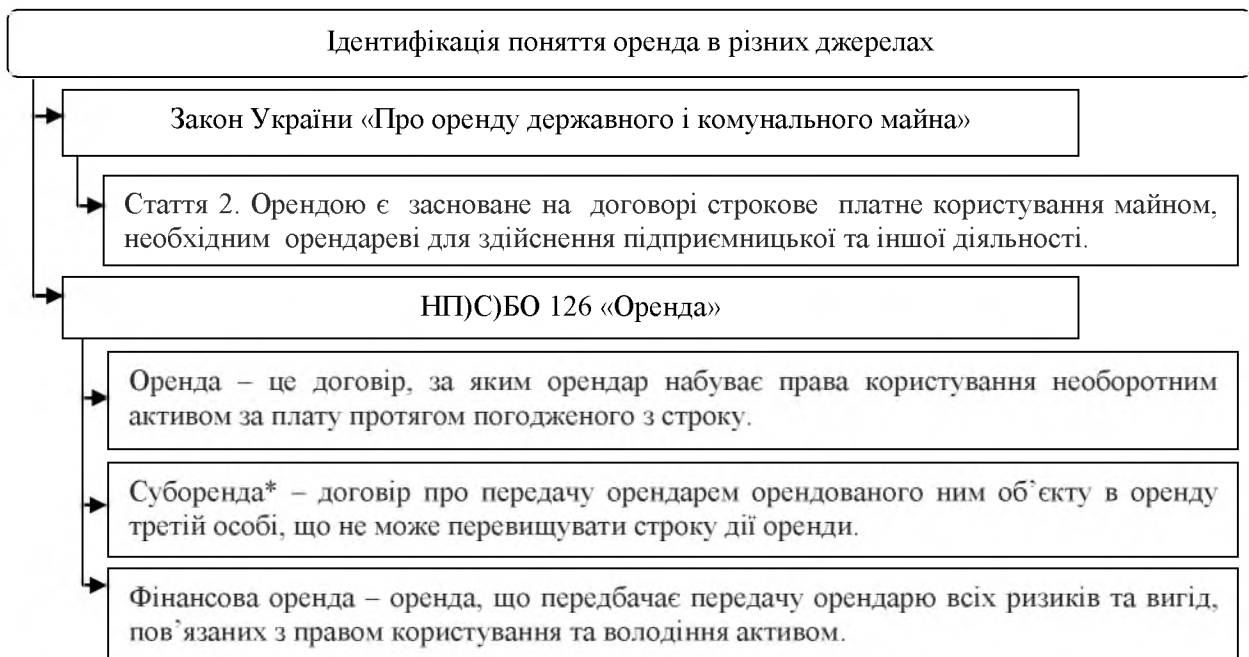
## ОСОБЛИВОСТІ ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ ОРЕНДИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Бюджетні установи, здійснюючи свою основну діяльність, іноді володіють майном, використання якого є неефективним. Здебільшого це пов'язано з неповною зайнятістю робочих площ через відсутність запитів. Такі вільні приміщення (площі) можуть здаватися в оренду. Здебільшого керівництво (розпорядник бюджетних коштів) має не лише юридичні



(така операція дозволена в діяльності бюджетних установ), а й економічні (надані відповідними працівниками чи службами економічні розрахунки) підстави для провадження такої діяльності. З позиції доцільності провадження операцій з оренди є виправданим, якщо покриваються усі витрати на утримання приміщення. Більше того, за методикою, котра діяла до 2017 року при розрахунку орендної плати (положення діють і сьогодні) враховувалася не залишкова вартість об'єкта, а вартість за незалежною оцінкою на дату оцінки та відповідний відсоток орендної плати, який для комерційних потреб не був менший за 10. Тому зазвичай орендна плата покривала витрати і дозволяла бюджетній установі орендодавцю отримувати певну суму доходу.

Запровадження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда» накладає особливий відбиток на підхід до ведення обліку орендних операцій, починаючи з 2017 року. Назване положення, на відміну від підходу, який використовувався до дати запровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та усіх затверджених нацположень, містить низку понять, якими слід керуватися при веденні й організації обліку. З позиції змісту та сутності окремі з них мають суперечливий характер, зокрема порівняно з чинними в Україні законодавчими нормами (рис. 1).



**Рис. 1. Визначення понять в нормативно-правових документах України**

Примітки: \* - *Стаття 22 п.1 Закону України «Про оренду державного і комунального майна»: Передача цілісних майнових комплексів у суборенду забороняється [4].*

Наявні неузгодженості в чинних нормативних документах з позиції української практики обліку не надто заважають правильному обліковому відображенню таких операцій. Поясненням цього є факт суворої регламентації орендних відносин, особливо в бюджетній сфері через низку детальних інструкцій, розпоряджень, наказів, листів тощо. Однак для іноземних зацікавлених контрагентів таке двоєке трактування часто виступає різким гальмуючим чинником, особливо на тлі поширення інформації про корупційність і непрозорість відносин в економічній сфері. Попри те, що вищу юридичну силу має Закон України, а не нацстандарти, і зазвичай бухгалтери керуються саме ним, узгодження цих нормативних документів необхідне і важливе. В НП(С)БОДС 126 «Оренда» окрім означення подається ще розмежування оренди на два види: фінансову та операційну. На рис. 1 щодо



першої проілюстровано положення, яке її ідентифікує в цьому стандарті. А щодо другої, стандарт дає таке означення: операційною орендою вважаються операції, що не підпадають під поняття фінансової оренди [3]. На думку Лайчук С.М. і Хорунжак Н.М. в законодавстві, яке регламентує юридичні аспекти орендних операцій, поняття операційної оренди відсутнє. Але його використовують в бухгалтерському та податковому обліку [1, с. 114]. Проте такий підхід недостатньо коректний, адже основною вимогою в економічній діяльності має бути системність, яка в цьому випадку не простежується. Лукановська І.Р. зазначає, що поняття «система» належить до найбільш універсальних і означає сукупність елементів, певним чином пов'язаних і взаємодіючих між собою для виконання завданих цільових функцій [2, с.42]. В цьому плані, система юридичного забезпечення здійснення та відображення в обліку орендних операцій суб'єктів державного сектору має відповідати критерію зв'язку й узгодженості. Проблематика категорійної узгодженості актуальна ще також з причини відсутності методичних рекомендацій із застосування НП(С)БОДС 126 «Оренда». Було б варто звести означення поняття «оренда» в єдине трактувальне русло й не продовжувати урізноманітнення важливих економічних понять в наступних нормативних документах. Оскільки інформація про орендні операції (обох видів фінансової та операційної) за вимогами нацстандартів має відображатися в звітності контрагентів (орендодавців та орендарів), то це теж посилює роль і затребуваність в однозначності трактувань.

Загалом слід визнати, що затвердження й уведення в дію національних положень в державному секторі супроводжується виникненням не лише проблем з категорійними означеннями. У випадку орендних операцій з'явилися також нові вимоги до облікового відображення витрат (в тому числі орендаря, який може бути і суб'єктом держсектору) на поліпшення об'єкта оренди, зокрема фінансової. Такі витрати пов'язані з модернізацією, добудовою, дообладнанням тощо й характеризуються як такі, що призведуть до майбутніх економічних вигід. Ці операції рекомендується вважати капітальними інвестиціями та відображати як збільшення вартості об'єкта фінансової оренди. Таким чином, новації в сфері обліку орендних операцій суб'єктів державного сектору вимагають детального розгляду та дослідження, а тому є актуальним напрямом наукових пошуків у період їх запровадження.

#### Список використаних джерел

1. Лайчук С.М. Класифікація орендних операцій для побудови їх обліку в комунальних підприємствах / С.М. Лайчук, Н.М. Хорунжак // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №3(61). – С. 112-115.
2. Лукановська І.Р. Теоретичне обґрунтування місця податкової безпеки в системі фінансової безпеки України / І. Р. Лукановська // Формування ринкових відносин в Україні. –2014. – № 6. –С. 40-45.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда», затверджене від 24.12.2010 р. №1629.
4. Про оренду державного і комунального майна [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2269-12/page2?text=%F1%F3%E1%EE%F0%E5%ED%E4%E0>