

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

КИРИК ТЕТЯНА ВАСИЛІВНА

УДК 657.42: 657.633: 711.8 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ
КОМУНАЛЬНОГО МАЙНА: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА**

**Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Житомир – 2013

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України

Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент
Боримська Катерина Павлівна,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Кантаєва Ольга Володимирівна,
Севастопольський інститут банківської справи
Української академії банківської справи
Національного банку України,
професор кафедри обліку та аудиту

кандидат економічних наук, доцент
Кондюк Леся Василівна,
Подільський державний аграрно-технічний університет
(м. Кам'янець-Подільський),
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “21” березня 2013 р. об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 в Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “18” лютого 2013 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради, к.е.н., доц.

К.В. Романчук

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Головною умовою ефективного управління комунальним майном комерційного призначення стає визначення оптимального співвідношення між кількістю об'єктів нерухомого майна, що приватизуються, і тими, що здаються в оренду. Вирішення цього завдання дає змогу не тільки збільшувати надходження фінансових ресурсів до бюджетів локального рівня, а й знизити бюджетні витрати на утримання збиткових об'єктів, розширити базу оподаткування, збільшити обсяги інвестицій у нерухоме майно, що в цілому позитивно позначиться на економічному та соціальному розвитку територіальної одиниці. При цьому удосконалення організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю таких операцій сприятиме наданню релевантної інформації про стан використання майна підприємств, його технічний стан та експлуатаційні характеристики.

Відповідно до Прогнозу Державного бюджету України на 2013 і 2014 роки¹, одним із пріоритетних завдань роботи центральних та місцевих органів виконавчої влади є активізація заходів з передачі на умовах державно-приватного партнерства нерухомого майна державної і комунальної власності для реалізації інвестиційно-інноваційних проектів, в тому числі, з використанням механізму орендних відносин. За останні 5 років надходження коштів від оренди державного та комунального майна до Державного бюджету України збільшились на 280,0 млн. грн., або на 50,9 %². Вищевикладене підтверджує пріоритетність та актуальність розгляду питання посилення контролю за орендованими об'єктами комунальної сфери, і відповідно, удосконалення організаційно-методичного забезпечення відображення таких операцій в системі бухгалтерського обліку.

Науковці виділяють різні підходи до ідентифікації сутності орендних операцій та їх класифікації, методичного забезпечення калькулювання витрат на утримання орендованого комунального майна, що зумовлює викривлення інформації, яку надає бухгалтерський облік щодо надходження, експлуатації та вибуття такого майна. Вищенаведене зумовлює необхідність систематизації існуючих підходів до класифікації видів оренди, а також облікового відображення витрат на утримання орендованого комунального майна, для їх удосконалення з метою забезпечення достатньої аналітичності та достовірності облікової інформації про об'єкти орендованого майна.

Проблеми бухгалтерського обліку орендних операцій досліджували К.П. Боримська, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, М.Г. Гайдай, О.П. Гаценко, А.Є. Данкевич, О.Ю. Єрмаков, А.Г. Загородній, М.І. Ібатулін, О.В. Кантаєва, Г.Г. Кірейцев, Г. Лебедик, І.Ю. Литвиненко, Н.М. Малюга, Л.Ю. Мельник, Ю.М. Осадча, Я.В. Соколов, Я.Б. Усенко, Н.М. Хорунжак, С.П. Яніцька, А.В. Янчева та ін. З проблем облікового відображення орендних операцій були захищені дисертації такими вітчизняними науковцями: С.М. Плетенецькою (2001 р.), Л.В. Кондрюк (2004 р.), Л.М. Братчук (2005 р.), О.В. Назаренко (2006 р.), Н.В. Головченко (2011 р.). Проблематиці орендних операцій у розрізі лізингових відносин присвячені дисертації: С.М. Лайчук (2002 р.), О.О. Ляхової (2002 р.), С.Є. Ткаченка (2003 р.), Т.А. Бондар (2004 р.), І.В. Кошкалди (2004 р.), О.М. Ковалюка (2004 р.), О.В. Годованця (2005 р.), Т.А. Черемисової (2005 р.), Ю.С. Гринчук (2006 р.), Ю.М. Бабака (2009 р.).

¹ Прогноз Державного бюджету України на 2013 і 2014 роки, схвалений Постановою Кабінету Міністрів України від 5 квітня 2012 р. № 318 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/318-2012-p>

² За даними виконання Законів України “Про державний бюджет” на відповідний рік

Не зважаючи на значні напрацювання вищезазначених авторів і цінність одержаних ними результатів, не знайшли вирішення проблемні питання удосконалення методичних підходів до облікового відображення орендних виплат в орендодавця та орендаря комунального майна, порядку укладання й змісту орендного договору, методичного забезпечення контролю експлуатації об'єктів комунального майна, витрат на ремонт, поліпшення й утримання орендованих об'єктів, що визначило актуальність теми й основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 352 “Бухгалтерський облік і контроль операцій з оренди комунального майна” (номер державної реєстрації 0112U006049). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з розробкою організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та контролю операцій з оренди комунального майна.

Мета і завдання дослідження. *Метою дослідження є наукове обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку й контролю операцій з оренди комунального майна в Україні.*

Для досягнення мети в дисертації поставлені до вирішення наступні *завдання:*

- ідентифікувати економіко-правову сутність поняття “оренда” для розвитку методики облікового відображення й контролю операцій з оренди комунального майна;
- розглянути існуючі підходи до класифікації видів оренди та оцінити їх адекватність потребам управління;
- проаналізувати податковий аспект орендних відносин на основі дослідження нормативно-правової бази для визначення податкових наслідків від таких операцій;
- оцінити достатність та відповідність інформаційним потребам управління договірної політики в частині орендних відносин в сфері комунальної власності;
- визначити елементи облікової політики орендаря в частині операцій з оренди комунального майна для ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- розглянути підходи до облікового відображення розрахунку відшкодування комунальних та експлуатаційних витрат на утримання орендованого комунального майна в цілях обґрунтування шляхів їх удосконалення;
- розвинути методичні засади облікового відображення витрат на ремонт та поліпшення комунального майна орендодавцем та орендарем на основі обґрунтування принципових ознак різних видів поліпшення та ремонтів комунального майна;
- встановити порядок застосування контрольних процедур за перевіркою стану та використання орендованого комунального майна у орендаря та орендодавця;
- розвинути методичні засади внутрішнього контролю операцій з оренди майна комунальної власності.

Об'єктом дослідження є процес облікового відображення та контролю операцій з оренди комунального майна.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку й контролю операцій з оренди комунального майна.

Гіпотеза дослідження полягає у припущенні, що підвищення ефективності й

дієвості бухгалтерського обліку та контролю операцій з оренди комунального майна з використанням запропонованої моделі внутрішнього контролю покращить фінансово-бюджетну дисципліну орендодавця та орендаря такого майна.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Виходячи із завдань дослідження, застосовано наступні методи для дослідження теоретичних основ та економіко-правових аспектів здійснення обліку та контролю орендних операцій: теоретичного узагальнення, порівняння, групування та статистичного спостереження. Шляхом застосування методу причинно-наслідкового зв'язку виявлено причини відсутності окремих класифікаційних ознак оренди для цілей бухгалтерського обліку та обґрунтовано необхідність їх виділення. Методи спостереження, зіставлення, аналізу, синтезу, абстрагування та конкретизації використано для визначення стану нормативно-правового та договірної регулювання орендних операцій. Для удосконалення організаційно-методичних рекомендацій щодо облікового відображення орендних операцій та організації їх контролю використано методи аналізу, синтезу, групування, абстрагування, узагальнення, індукції та дедукції. Для наочного представлення статистичних даних та результатів дослідження використано графічний метод.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали конференцій і семінарів з теоретико-методологічних, організаційних та практичних питань обліку й контролю орендних операцій, статистичні дані (звіти та офіційні дані Фонду державного майна й Державної фінансової інспекції України), матеріали роботи Тернопільського фонду комунального майна, Інтернет-ресурси, а також результати досліджень, виконаних особисто автором.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу проблемних організаційно-методичних положень, пов'язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку і контролю операцій з оренди комунального майна. У процесі проведеного дослідження отримано такі результати, яким характерна наукова новизна:

вперше одержано:

– теоретично обґрунтовано комплексний підхід до побудови організаційно-методичної моделі внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна (з розробкою Регламенту й класифікатора типових порушень за такими операціями), що слугує забезпеченню повноти відображення витрат на утримання орендованого майна в системі бухгалтерського обліку орендаря та орендодавця й виступає засобом боротьби із шахрайством, тим самим, забезпечуючи ефективність діяльності суб'єктів орендних відносин;

удосконалено:

– класифікацію видів оренди для потреб управління на основі теоретичного обґрунтування запропонованих ознак та видів (за проявом права власності на орендоване майно; типом орендованого майна; формою власності орендованого майна; статусом учасників орендних відносин; характером зобов'язань; формою орендних платежів; способом нарахування орендних платежів; фактом оплати орендних платежів; тривалістю договору оренди; залежно від техніки здійснення орендних операцій), застосування яких дозволяє сформулювати теоретичну основу для розробки методичних підходів до облікового відображення таких операцій;

– положення типового договору оренди майна комунальної власності та організацію бухгалтерського обліку в частині елементів облікової політики щодо орендних операцій (витрат на утримання, експлуатацію, ремонт і поліпшення об'єкта оренди), що надає змогу поглибити інформативність та достовірність оцінки вартості орендованого комунального майна й системи облікового відображення операцій з ним в цілому;

– обліково-інформаційне забезпечення калькулювання комунальних та експлуатаційних витрат на утримання орендованого комунального майна для розрахунку їх відшкодування (запропоновано Картку обліку (ОКМ-1), аналітичний облік витрат в розрізі фондів, Кошторис нарахування та сплати орендних платежів, відшкодувань комунальних та експлуатаційних витрат (ЗОКМ-2)), що сприяє забезпеченню інформаційних запитів сторін орендних відносин в частині ефективного управління орендованим комунальним майном;

– методичні засади облікового відображення витрат на ремонт та поліпшення комунального майна орендодавцем та орендарем, запропоновано Кошторис виконання ремонтів та поліпшення комунального майна, переданого в оренду (ЗОКМ-1) (з чітким розмежуванням понять “поліпшення” та “ремонт” й обґрунтуванням неможливості “створення нової речі” у відносинах з оренди комунального майна) для уникнення судових проваджень, спричинених неоднозначним підходом до їх облікового розуміння та відображення;

дістало подальший розвиток:

– уточнення трактування змісту поняття “оренда” в цілях ведення бухгалтерського обліку як виду цивільно-правових відносин, за яких орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку, на основі виділення принципів розмежування понять “оренда”, “товарний кредит”, “прокат”, “лізинг”, “концесія”, що дозволило обґрунтувати подальші напрями розвитку та удосконалення системи бухгалтерського обліку та контролю операцій з оренди комунального майна;

– систематизація податкових наслідків орендних операцій та їх відображення у системі бухгалтерського обліку, що слугує основою обґрунтованості й оперативності вибору суб'єктом господарювання оптимального орендного механізму;

– методичні засади проведення державного фінансового аудиту операцій з оренди комунального майна (аудиторські процедури й механізм застосування методичних прийомів документального, фактографічного та розрахунково-аналітичного контролю), що забезпечує послідовне здійснення перевірок та дозволяє уникнути дублювання дій суб'єктів державного контролю в цілях збереження майна держави.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики облікового відображення та контролю операцій з оренди комунального майна. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств і навчальний процес, зокрема:

– рекомендації з удосконалення методики розрахунку та порядку використання плати за оренду комунального майна, положення типового договору оренди майна комунальної власності, пропозиції з ведення аналітичного обліку фактично понесених витрат на оренду майна, Регламент внутрішнього контролю орендних операцій та робочі документи контролера (Фонд комунального майна у Тернопільському районі (довідка № 2345 від 17.11.2011 р.));

– елементи облікової політики в частині операцій з оренди комунального майна та Картка обліку відшкодування плати за послуги, ОКМ-1 (Тернопільське районне територіальне медичне об'єднання (довідка № 01-04 /1 від 12.01.2012 р.));

– методичні рекомендації з проведення контролю орендних операцій та класифікатор типових порушень орендодавця та орендаря в операціях з оренди комунального майна (Державна фінансова інспекція в м. Києві (довідка № 014994 від 01.03.2012 р.));

– організаційно-методичну модель внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна, Регламент з організації та функціонування системи внутрішнього контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна, пропозиції щодо документального забезпечення такого контролю (ПП “Клініка мікрохірургії ока Медікус” (довідка № 97/12 від 05.07.2012 р.));

– пропозиції з удосконалення навчальних дисциплін: “Облік в бюджетних установах”, “Облік в галузях економічної діяльності”, “Організація бухгалтерського обліку”, “Внутрішньогосподарський контроль”, “Аудит” (Житомирський державний технологічний університет (довідка № 44-45/1290 від 03.09.2012 р.)).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу теоретичних і практичних питань, пов'язаних з удосконаленням організації й методики бухгалтерського обліку та контролю операцій з оренди комунального майна.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 9 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [9-17].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 8 статей загальним обсягом 5,20 друк. арк. (з них особисто автору належить 4,05 друк. арк.), 8 тез доповідей загальним обсягом 1,8 друк. арк., в інших публікаціях, виданих у співавторстві, в дисертації використані лише ті положення, що є результатом особистого дослідження здобувача (0,25 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 187 сторінках друкованого тексту. Робота містить 28 таблиць (з яких 1 таблиця розміщена на 2 сторінках), 10 рисунків і 10 додатків на 48 сторінках. Список використаних джерел налічує 308 найменувань на 33 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики бухгалтерського обліку й контролю, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено стан наукової розробки проблеми, мету і завдання дослідження, сформульовано об'єкт, предмет, гіпотезу дослідження, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних наукових результатів.

У першому розділі **“Теоретико-правові засади орендних відносин”** розглянуто

економіко-правову та бухгалтерську сутність поняття “оренда”, систематизовано наукові підходи до класифікації видів оренди, досліджено нормативно-правове забезпечення орендних відносин, у т.ч. податковий аспект реалізації механізму оренди комунального майна.

В літературі оренда часто ототожнюється з іншими різновидами майнового найму: “товарний кредит”, “прокат”, “лізинг”, “концесія”. Не зважаючи на спільність даних відносин (в частині договірної характеру, строковості, платності й передачі складових прав власності), виділено їх відмінні ознаки від поняття “оренда”: при товарному кредиті відбувається передача права власності на товари; при прокаті – отримання у тимчасове користування за публічним договором рухомого майна, що використовується для задоволення побутових, невиробничих потреб; відмінність від лізингу й концесії представлена в табл. 1.

Таблиця 1. Характерні ознаки поняття “оренда” в порівнянні з іншими спорідненими поняттями майнового найму

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Види майнового найму</i>		
	<i>Лізинг</i>	<i>Оренда</i>	<i>Концесія</i>
Передача майна та прав	Користування, часткового володіння та розпорядження майном	Користування та часткового розпорядження майном	Користування та часткового розпорядження майном
Характеристика відносин	Майнові, як правило, тристоронні	Майнові двосторонні	Двосторонні
Об’єкти	Обмежені (не передаються земельні ділянки та природні ресурси)	Усі неспоживчі речі, в т.ч. природні ресурси	Лише об’єкти державної власності, в т.ч. природні ресурси
Термін	Обмежується терміном амортизації майна	Необмежений	Від 10 до 50 років
Цілі використання майна	Може використовуватися лише у підприємницьких цілях	Може використовуватися на будь-які цілі	Передбачає задоволення публічних інтересів

Аналіз договорів, які мають ознаки орендних операцій (лізингу, прокату, фрахту, бербоут-чартеру, франчайзингу, кредиту та його видів, позички та позики, найму-продажу, торгівлі в розстрочку, ренти, концесії, комерційної концесії, довічного утримання (догляд), управління майном), дозволив визначити ряд договорів (лізингу, бербоут-чартеру, кредиту та франчайзингу), які мають спільні ознаки з договором оренди (договірний характер, платність, строковість, передача прав користування) та, при цьому, відрізняються між собою об’єктами договірної регулювання. Це дало можливість визнати такі договори різновидами договору оренди.

На основі виділення принципово відмінних ознак оренди від інших форм майнового найму обґрунтовано економічний зміст оренди в цілях ведення бухгалтерського обліку. Це вид цивільно-правових відносин, за якими орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку, за умови виконання зобов’язань, передбачених в договорі оренди. Таке трактування сприяє однозначності й чіткості розробки методики облікового відображення не лише майна, що передається в оренду, але й орендної плати та зобов’язань, які зазначені в укладеному договорі оренди (зокрема, витрати на ремонт орендованого майна та витрати на його утримання тощо).

Враховуючи різноманітність орендних операцій, існування суперечностей серед думок науковців щодо виділення видів оренди, запропоновано удосконалену їх класифікацію з метою організації аналітичних розрізів бухгалтерського обліку та контролю (рис. 1).

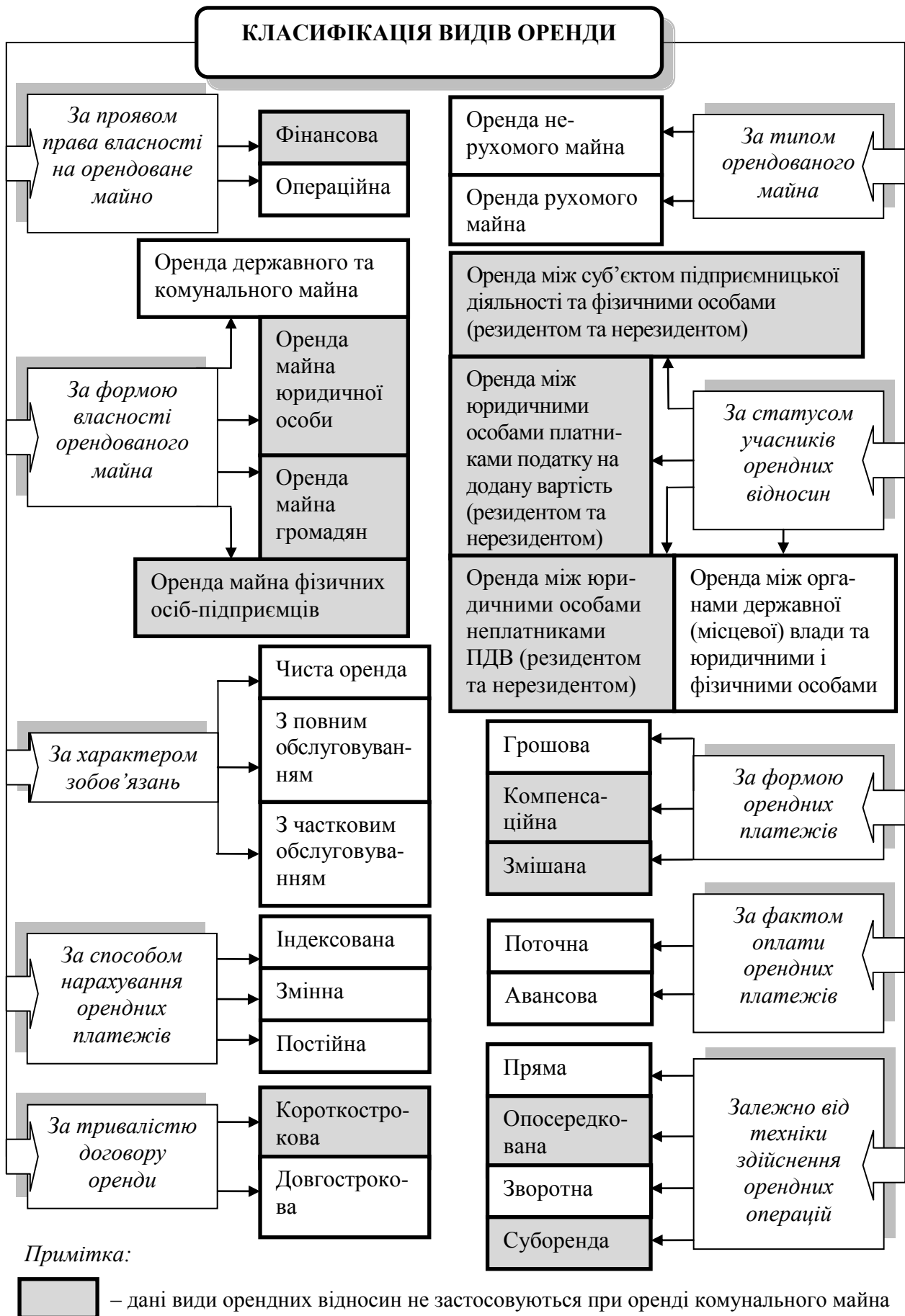


Рис. 1. Класифікація оренди з урахуванням потреб управління

Використання запропонованої класифікації сприятиме дотриманню конвенційності термінологічного апарату бухгалтерської науки й науки про контроль, і удосконаленню контрольних дій та облікового відображення орендних операцій.

Дослідження системи нормативно-правового забезпечення орендних відносин засвідчило пріоритетність розгляду їх податкового аспекту. Для комплексного представлення податкових наслідків за операціями з оренди проведено їх систематизацію відповідно до чинного Податкового кодексу України та встановлено: 1) незмінність виникнення податкових зобов'язань при передачі майна в оперативну оренду, при передачі землі та житлових приміщень; 2) ототожнення продажу та зворотного продажу відповідно операціям з передачі майна у фінансову оренду і повернення об'єкта фінансового лізингу без придбання такого об'єкта; 3) особливості оподаткування операцій, якщо орендодавцями виступають органи державної влади (місцевого самоврядування); 4) оподаткування комунальних платежів при передачі майна особами, які діють на загальній системі оподаткування, та платниками єдиного податку. Запропоновано передбачити позиції щодо оподаткування орендних операцій податком на додану вартість в Положенні про облікову політику. Це дозволяє підвищити рівень повноти й достовірності бухгалтерської інформації, необхідної для контролю за правомочністю здійснення операцій з орендованим майном, а отже, й за реалізацією основоположних майнових прав суб'єктів орендних відносин.

Другий розділ **“Бухгалтерський облік операцій з оренди комунального майна: організація і методика”** присвячено обліковій та договірній політикам як інструментам організації бухгалтерського обліку орендних операцій в сфері комунальної власності, а також удосконаленню методичних засад калькулювання та облікового відображення орендної плати, витрат на утримання, ремонт та поліпшення орендованого комунального майна.

Унаслідок здійснених в Україні економічних реформ, оренда державного та комунального майна стала довгостроковим надійним джерелом поповнення Державного бюджету України та місцевих бюджетів. За даними Державної казначейської служби України, від оренди державного майна до Державного бюджету у 2011 році надійшло 854,812 млн. грн. (проти 606,344 млн. грн. у 2010 р.), що становить 140,9 % виконання річного завдання. Протягом 6 місяців 2012 р. надходження склали 501,894 млн. грн., що на 164,681 млн. грн. (48,8%) більше в порівнянні з аналогічним періодом 2011 року³.

Взаємовідносини з приводу оренди комунального майна виникають виключно на підставі договору оренди. За період 2005-2011 рр. в Україні укладено 158548 договорів оренди державного й комунального майна⁴. Враховуючи істотні умови договорів оренди, передбачені Господарським кодексом України (ст. 284) та Законом України “Про оренду державного та комунального майна” (ст. 10), а також діючу практику використання типового договору оренди державного майна, визначено перелік основних положень договору оренди комунального майна в цілях ефективної організації договірної політики суб'єктів господарювання в частині орендних операцій: сторони за договором; предмет договору; умови та порядок передачі майна; термін дії договору оренди; нарахування орендних платежів (за необхідності, в іноземній валюті); порядок і строки здійснення орендних платежів; порядок відшкодування комунальних та експлуатаційних послуг; умови та порядок проведення поліпшення, ремонтів, повернення орендованого майна; умови й порядок страхування взятого/переданого в оренду майна; обов'язки сторін із гарантування пожежної

³ За даними Звіту про базове відстеження результативності Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо орендних відносин” від 21 квітня 2011 року № 3269-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.spfu.gov.ua/ukr/law/zvit_11072012_1.pdf

⁴ Там же

безпеки орендованого майна; порядок здійснення орендодавцем контролю за станом об'єкта оренди; умови та порядок зміни передбачених зобов'язань; санкції за невиконання умов договору. Передбачення даних положень сприяє достовірності й повноті відображення орендних операцій в системах бухгалтерського обліку та контролю, що мінімізує можливість виникнення судових спорів між сторонами договірному процесу.

З метою відображення основних положень щодо організації обліку орендованого майна, які закріплені в нормативних актах Фонду комунального майна України, в обліковій політиці у роботі запропоновано загальні елементи облікової політики, які орендар може взяти за основу при її формуванні: вартісна оцінка орендованого комунального майна; метод нарахування орендних платежів; облік витрат та можливих відшкодувань від орендних операцій; метод нарахування амортизації на об'єкт оренди в частині поліпшення такого об'єкта; податкові наслідки здійснених операцій з оренди комунального майна; порядок постановки об'єкта оренди на рахунки позабалансового обліку, переходу права розпорядження на орендоване майно, його повернення та списання у разі закінчення терміну договору. Таке врахування служить передумовою забезпечення повноти та достовірності облікового відображення орендних операцій та системи бухгалтерського обліку орендаря в цілому.

Відсутність у вітчизняному законодавстві чіткого визначення поняття “новостворене нерухоме майно” і труднощі з розмежуванням на практиці понять “нова річ” та “поліпшення”, їх співвідношення з “ремонт”, зумовлюють множинність судових позовів орендарів комунального майна⁵ з огляду на предмет позовних вимог – визнання власником (співвласником) орендованого об'єкта.

На основі обґрунтування принципів ознак вищезазначених понять у відносинах з орендованим комунальним майном розвинуто методичне забезпечення облікового відображення витрат на ремонт та поліпшення комунального майна орендодавцем та орендарем (рис. 2), що дозволяє встановити чіткий і вичерпний порядок записів, пов'язаних з відображенням змін, що сприяє підвищенню достовірності бухгалтерської інформації та дієвості контрольних процедур за збереженням майна у власності територіальних громад.

Для підвищення достовірності розрахунку та розподілу, оперативності калькулювання комунальних та експлуатаційних витрат, які орендар має відшкодувати орендодавцю, запропоновано форму Картки обліку відшкодування плати за комунальні (водопостачання та водовідведення, споживання електроенергії, вивезення побутових відходів, обслуговування ліфтів, опалення приміщення) та експлуатаційні послуги (форма ОКМ-1). З метою відновлення комунальних та експлуатаційних витрат на утримання орендованого майна запропоновано вести аналітичний облік фактично понесених орендодавцем витрат на субрахунках 802.1 (експлуатація загальний фонд), 811.1 (експлуатація спеціальний фонд) в розрізі складових, визначених в ОКМ-1. Наприклад: 802.11 або 811.11 – витрати на водопостачання та водовідведення (відповідно за загальним та спеціальним фондами); 802.12 або 811.12 – витрати на споживання електроенергії (відповідно за загальним та спеціальним фондом) і т.д. Це надає можливість узагальнити інформацію про понесені витрати як протягом місяця, так і з початку року, яка є основою для прийняття достатньо оперативних та ефективних рішень орендодавцем комунального майна, а також знижує ризик контролерів та оцінювачів при розрахунку залишкової вартості об'єктів оренди та їх ідентифікації.

⁵ 6463 справи за період 2006-2012 рр. / За даними Єдиного державного реєстру судових рішень / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.reyestr.court.gov.ua

<p>ПОТОЧНИЙ РЕМОНТ (роботи, необхідність проведення яких виникає із звичайного користування річчю, не пов'язаного з істотним руйнуванням і псуванням її основних частин, вузлів та агрегатів)</p> <p><i>Проводиться орендарем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором (ст. 18-1 ЗУ “Про оренду державного та комунального майна”). Д 23 (91, 92, 93, 94) К 631 – отримано акти виконаних робіт щодо поточного ремонту об'єкта оренди; Д 641/ПДВ К 631 – відображено податковий кредит з ПДВ з отриманих послуг; Д 631 К 311 – оплачено отримані послуги. Орендар претендує лише на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості в рахунок орендної плати за користування річчю (але не на право власності). Видатки орендарю відшкодовуються за КЕКВ 1134 “Оплата послуг (крім комунальних)”</i></p>
<p>КАПІТАЛЬНИЙ РЕМОНТ (комплекс робіт, під час проведення яких змінюються або відновлюються основні частини, деталі або механізми речі у зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням)</p> <p><i>Проводиться орендодавцем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором (ст. 18-1 ЗУ “Про оренду державного та комунального майна”). Видатки відшкодовуються за КЕКВ 3130 “Капітальний ремонт”: Д 801 (802, 811)/кап.ремонт К 631 (675, 364) – відображено видатки на проведення ремонту, виконаного підрядною організацією або орендарем (Акт виконаних робіт); Д 631 (675, 364) К 202 (204, 234) – передано матеріали підрядній організації (орендарю) для проведення ремонту (Накладна); Д 801 (802, 811)/кап.ремонт К 631 (675, 364) – списано вартість матеріалів, витрачених під час проведення ремонту (Акт на спис. мат., КБ-3, КБ-2в); Д 631 (675, 364) К 321 (323) – перераховано оплату підрядній організації (орендарю) за виконані роботи. Якщо орендодавець не здійснив капітального ремонту і це перешкоджає його використанню, орендар має право відремонтувати майно, зарахувавши вартість ремонту в рахунок орендної плати або вимагати відшкодування вартості ремонту</i></p>
<p>ПОЛІПШЕННЯ: РЕКОНСТРУКЦІЯ ТА РЕСТАВРАЦІЯ (проведення змін, завдяки яким значно зростає вартість майна, а також ефективність його використання за цільовим призначенням)</p> <p><i>Видатки орендаря відшкодовуються за КЕКВ 3140 “Реконструкція та реставрація”: Д 321 К 702/поліпшення – надійшло фінансування для проведення реконструкції будівлі; Д 802/поліпшення К 631 – віднесено на фактичні видатки вартість виконаних будівельно-монтажних робіт (Акта приймання виконаних будівельних робіт (бюджет)); Д 141 К 402 – відображено вартість виконаних робіт з реконструкції приміщення (проводяться більше одного бюджетного періоду) (Акт виконаних робіт); Д 103 К 401 – збільшено первісну вартість приміщення на вартість робіт з його реконструкції (проводились менше одного бюджетного періоду) (Акт примання-передачі ОЗ); Д 402 К 141 – списано фактичні видатки на реконструкцію (проводились більше одного бюджетного періоду) (Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, ОЗ-2 (бюджет)); Д 631 К 321 – перераховано оплату підрядній організації (орендарю) за виконані роботи</i></p> <p><i>Орендар має право, за погодженням з орендодавцем, за рахунок власних коштів здійснювати реконструкцію, переоснащення, поліпшення; він стає власником речі в частині необхідних витрат на поліпшення: Д 153 К 631 – отримано акти виконаних робіт з поліпшення об'єктів оренди; Д 641 К 631 – відображено податковий кредит з ПДВ з отриманих послуг; Д 631 К 311 – сплачено за отримані послуги; Д 117 К 153 – відображено вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (поліпшення орендованого майна); Д 23 (91, 92, 93, 94) К 132 – нараховано амортизацію об'єкта операційної оренди за перший місяць експлуатації</i></p> <p><i>Проведення поліпшень передбачає компенсацію орендодавцем витрат: К 01 – повернено орендований об'єкт; Д 132 К 117 – списано суму зносу, нарахованого на вартість ремонту; Д 286 К 117; Д 943 К 286 – списано залишкову вартість ремонту орендованого об'єкта; Д 377 К 712 – відображено реалізацію робіт з ремонту об'єкта у розмірі, що компенсується орендодавцем; Д 712 К 641/ПДВ – нараховано податкове зобов'язання з ПДВ; Д 311 К 377 – отримано відшкодування від орендодавця</i></p> <p><i>Проведення поліпшень не передбачає компенсації орендодавцем витрат: К 01 – повернено орендований об'єкт; Д 132 К 117 – списано суму зносу, нарахованого на вартість ремонту; Д 976 К 117 – списано залишкову вартість ремонту об'єкта</i></p> <p><i>Проведення поліпшень із зарахуванням вартості поліпшень в рахунок орендної плати: Д 377 К 712 – виставлено орендодавцеві рахунок на суму проведених поліпшень; Д 712 К 641/ПДВ – нараховано податкове зобов'язання з ПДВ; Д 943 К 286 – списано собівартість ремонту об'єкта операційної оренди як вартість необоротного активу, утримуваного для продажу; Д 23 (91, 92, 93) К 685 – підписано акт отримання послуг з оренди; Д 641/ПДВ К 685 – нараховано податковий кредит з ПДВ; Д 685 К 377 - зараховано відшкодування від орендодавця</i></p>

Рис 2. Облікове відображення витрат на ремонт та поліпшення комунального майна

На основі вищезазначених удосконалень запропоновано внутрішні звіти: Кошторис виконання ремонтів та поліпшення комунального майна, зданого в оренду (зазначається вартість й документальне підтвердження здійснених ремонтів та поліпшення, нарахованих та фактично оплачених відшкодувань вартості робіт (що підлягають та не підлягають компенсації, зарахованих в рахунок орендної плати) в розрізі кожного об'єкта оренди) (ЗОКМ-1) й Кошторис нарахування та сплати орендних платежів, відшкодувань комунальних та експлуатаційних витрат (в розрізі нарахованих й оплачених сум орендної плати, складових комунальних та експлуатаційних витрат) (ЗОКМ-2). Дані пропозиції сприяють забезпеченню достовірності, своєчасності, аналітичності даних бухгалтерського обліку з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо достовірності, повноти та законності дій сторін орендних відносин в комунальній сфері.

У третьому розділі роботи **“Організаційно-методичні аспекти контролю орендних операцій з майном комунальної сфери”** досліджено проблемні питання організації й методичного забезпечення контрольних процедур за перевіркою орендованого комунального майна в процесі проведення державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю.

Доходи від здачі в оренду державного та комунального майна є одним із джерел поповнення державного та місцевих бюджетів. З іншого боку, орендні платежі є затратними статтями для орендарів, що обумовлює виникнення чисельних судових спорів між суб'єктами таких відносин в Україні (131501 спорів за 2006-2012 рр.⁶).

За результатами практичної діяльності державних фінансових інспекцій України встановлено системні порушення та їх наслідки в розрізі оренди комунального майна, що дозволили розробити класифікатор типових порушень. Класифікатор включає наступні блоки порушень в орендаря: 1) несвоєчасне та неправильне оформлення оприбуткування орендованих об'єктів на рахунки позабалансового обліку; недотримання положень Наказу про облікову політику щодо ведення аналітичного обліку орендованих об'єктів нерухомого майна; 2) неправильність та несвоєчасність нарахування й сплати орендних платежів; 3) відсутність документального підтвердження понесених витрат, що відшкодовуються за рахунок орендодавця; 4) несвоєчасність та неповнота нарахування сум відшкодування спожитих комунальних та експлуатаційних послуг, пов'язаних з об'єктом оренди; 5) неправильне нарахування зносу орендованих об'єктів, які підлягають поліпшенню; 6) псування, розкрадання орендованого майна; 7) невідповідність інформації в облікових документах. Блоки порушень, типові для орендодавця, наступні: 1) бездіяльність щодо перегляду умов укладених договорів оренди; 2) неправильність та несвоєчасність розрахунку експлуатаційних та комунальних платежів; 3) неперерахування відповідної частини коштів, одержаних з орендної плати; 4) нецільове, незаконне використання доходів від оренди. Розроблений класифікатор типових порушень надає змогу встановити можливі порушення, і тим самим зменшити ймовірність виникнення ризиків в операціях з оренди комунального майна.

Перевірка повноти, доцільності й достовірності операцій з оренди комунального майна повинна будуватися на системному дотриманні наступних етапів: 1) нормативно-правове регулювання проведених операцій, що забезпечують укладання та виконання договорів оренди; 2) перевірка інформації орендаря щодо фінансового стану, платоспроможності, ліквідності, а також бізнес-планів та інших документів, які надаються

⁶ За даними Єдиного державного реєстру судових рішень / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.reyestr.court.gov.ua]

орендодавцю для укладання договору оренди; 3) встановлення об'єктивної істини щодо доцільності та законності укладених договорів, правильності відображення в обліку орендних операцій, донесення цієї інформації до користувачів; 4) контроль цільового використання орендованого майна; 5) своєчасність та повнота погашення орендних платежів; 6) цільове використання доходів від оренди комунального майна. Відповідно до цього, запропоновано програму аудиторської перевірки орендних операцій, що в комплексі слугує дієвості державного фінансового аудиту як інструменту збереження майна власника (в особі держави та органу місцевого самоврядування).

Необхідність виявлення, попередження та усунення вищенаведених порушень вимагає від управлінського персоналу оптимального застосування науково обґрунтованих форм та методів внутрішнього контролю орендних операцій. Для системного представлення процесу здійснення внутрішнього контролю орендарем та орендодавцем побудовано організаційно-методичну модель внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна, яка враховує основні стадії його здійснення (рис. 3).

Проведення внутрішнього контролю із застосуванням запропонованої моделі надає змогу орендарю та орендодавцю виявити та оцінити суттєвість порушень і відхилень, що забезпечує своєчасне усунення встановлених недоліків, проведення в подальшому їх моніторингу та визначення ефективності впровадження. На основі моделі розроблено Регламент з організації та функціонування системи внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки операцій з оренди комунального майна. Зазначений документ забезпечує високий рівень та якість проведення перевірок щодо орендних операцій, уніфікацію діяльності суб'єктів контролю, зниження трудомісткості контрольних процедур на основі усунення дублювання дій, підвищення ступеня обробки та узагальнення інформаційних даних щодо орендних платежів, оперативне виявлення порушень та відхилень в процесі застосування контрольних процедур.

Для удосконалення документального забезпечення внутрішнього контролю орендних виплат запропоновано використовувати форми робочих документів контролера (табл. 2).

Таблиця 2. Пакет робочих документів щодо перевірки операцій з оренди комунального майна

<i>№ з/п</i>	<i>Назва робочого документа</i>	<i>Номер</i>	<i>Зміст робочого документа</i>
1	Відомість контролю стану орендованого комунального майна	ВК-1	Відображає показники, що характеризують інформацію про первісну вартість, суму нарахованої амортизації, зміну корисності об'єктів нерухомості, результати проведеної переоцінки об'єктів комунального майна
2	Відомість контролю витрат на утримання орендованого комунального майна	ВК-2	Відображає показники, що характеризують витрати й документальне підтвердження понесених витрат (номер, дата), фактичну й планову суму витрат орендаря, орендодавця, відхилення, наслідки для господарської діяльності орендаря й орендодавця, суму нарахованих штрафів
3	Відомість контролю нарахування та сплати орендних платежів	ВК-3	Відображає показники, що характеризують інформацію про плановий і фактичний розрахунок орендних платежів, термін оплати платежів, встановлені відхилення, наслідки для господарської діяльності підприємства, строки прострочення, суми нарахованих штрафів за прострочення
4	Відомість контролю відшкодування комунальних та експлуатаційних витрат	ВК-4	Відображає показники, що характеризують інформацію про вартість спожитих комунальних та експлуатаційних послуг, вчасність їх нарахування та сплати, як орендарем, так і орендодавцем



Рис. 3. Організаційно-методична модель внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна

Розроблений пакет робочих документів внутрішнього контролера щодо операцій з оренди комунального майна дозволяє забезпечити повноту та своєчасність встановлення відхилень у процесі нарахування та сплати орендних платежів, доцільність понесення та витрат на утримання орендованого майна на балансі орендаря згідно з договором оренди, а також їх документальне підтвердження, що підвищить ефективність використання майна й розробки заходів оптимізації частки витрат на утримання орендованих активів, що тим самим збільшить економічну ефективність процесу господарювання підприємства.

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку й контролю операцій з оренди комунального майна. Отримані результати дають змогу сформулювати наступні висновки.

1. Відсутність єдиних теоретичних підходів до визначення місця оренди в процесі функціонування підприємства з урахуванням особливостей орендних операцій призвели до існування невідповідності бухгалтерської термінології та ототожнення понять “оренда”, “товарний кредит”, “прокат”, “лізинг”, “концесія” тощо. На основі систематизації особливостей зазначених понять виділено характерні ознаки оренди: договірний характер, строковість, платність, передача складових прав власності, та з’ясовано, що під терміном “оренда” слід розуміти цивільно-правові відносини, за якими орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку, за умови виконання зобов’язань, передбачених в договорі оренди, що забезпечує поглиблення та розвиток методики облікового відображення й контролю операцій з майном, що передається в оренду, орендної плати та зобов’язань, які передбачені договором оренди.

2. Відсутність науково обґрунтованої класифікації орендних операцій та диференціація класифікаційних ознак призводить до недостатньої деталізації окремих видів орендних відносин або їх надмірного перевантаження, що ускладнює інформаційне забезпечення управління суб’єктами таких відносин. Запропоновано класифікувати оренду для потреб управління за наступними ознаками: за проявом права власності на орендоване майно; типом орендованого майна; формою власності орендованого майна; статусом учасників орендних відносин; характером зобов’язань; формою орендних платежів; способом нарахування орендних платежів; фактом оплати орендних платежів; тривалістю договору оренди; залежно від техніки здійснення орендних операцій. Застосування запропонованої класифікації забезпечує конкретизацію методичних підходів до бухгалтерського обліку і контролю операцій з оренди комунального майна.

3. Численні звернення до Державної податкової служби України та значна кількість судових спорів з питань оподаткування орендних операцій свідчать про існування прогалин в чинному законодавстві щодо нормативного регулювання вказаних питань. Для комплексного представлення податкових наслідків за операціями з оренди проведено їх систематизацію відповідно до чинного Податкового кодексу України (запропоновано передбачити позиції щодо оподаткування орендних операцій податком на додану вартість в Положенні про облікову політику), що дозволяє підвищити інформативність й достовірність бухгалтерської інформації, необхідної для вибору оптимального орендного механізму та контролю за правомочністю здійснення операцій з орендованим майном.

4. Наявність неточностей в законодавчих актах з регулювання процедури розробки й укладання договорів оренди державного та комунального майна, а також недоліків в типових договорах оренди, зменшують попит потенційних орендарів комунального майна. З огляду на це, удосконалено положення типового договору оренди майна комунальної власності (сторони за договором; предмет договору; умови та порядок передачі майна; термін дії договору оренди; нарахування орендних платежів (за необхідності, в іноземній валюті); порядок і строки здійснення орендних платежів; порядок відшкодування комунальних та експлуатаційних послуг; умови та порядок проведення поліпшення, ремонтів, повернення орендованого майна; умови й порядок страхування взятого/переданого в оренду майна; обов'язки сторін із гарантування пожежної безпеки орендованого майна; порядок здійснення орендодавцем контролю за станом об'єкта оренди; умови та порядок зміни передбачених зобов'язань; санкції за невиконання умов договору). Пропозиції дозволяють сформувати інформаційну базу для цілей достовірного й аналітичного відображення і контролю ефективності здійснення орендних операцій та облікової й договірної політики суб'єктів в цілому.

5. Існуючі підходи до організації бухгалтерського обліку орендних операцій передбачають багатоваріантність їх облікового відображення у орендаря. Удосконалено змістовне наповнення Положення про облікову політику орендаря в частині орендних операцій (вартісна оцінка орендованого комунального майна; метод нарахування орендних платежів; облік витрат та можливих відшкодувань від орендних операцій; метод нарахування амортизації на об'єкт оренди в частині поліпшення такого об'єкта; податкові наслідки здійснених операцій з оренди комунального майна; порядок постановки об'єкта оренди на рахунки позабалансового обліку, переходу права розпорядження на орендоване майно, його повернення та списання у разі закінчення терміну договору). Наявність чітко встановлених підходів до організації обліку підвищує інформативність бухгалтерських даних та знижує ризик контролерів та оцінювачів при розрахунку залишкової вартості об'єктів оренди та їх ідентифікації.

6. Для формування конвенційного підходу до облікового розуміння й відображення витрат на ремонт і поліпшення орендованого комунального майна уточнено методичні засади такого відображення на основі розмежування змісту таких понять, як "поліпшення" (орендар стає його власником у частині необхідних витрат на поліпшення), "поточний ремонт" (орендар може претендувати лише на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості в рахунок оплати за користування річчю (але не на право власності)), "капітальний ремонт" (комплекс робіт, під час проведення яких змінюються або відновлюються основні частини, деталі або механізми речі у зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням) та запропоновано складання Кошторису виконання ремонтів та поліпшення комунального майна, зданого в оренду (ЗОКМ-1). Дані впровадження поглиблюють інформативність й дієвість систем бухгалтерського обліку й контролю в частині операцій з поліпшення й ремонтів орендованого комунального майна.

7. Відсутність розробленої методики нарахування та розподілу вартості спожитих комунальних та експлуатаційних послуг, пов'язаних з обслуговуванням орендованого комунального майна, призводить до непорівнянності й неповноти інформації в системі бухгалтерського обліку різних суб'єктів господарювання. Запропоновано калькулювання

відшкодування плати за комунальні послуги та експлуатаційні витрати здійснювати в розрізі аналітичних показників (форма ОКМ-1) зі складанням внутрішнього Кошторису нарахування та сплати орендних платежів, відшкодувань комунальних та експлуатаційних витрат (ЗОКМ-2), а також наведені пропозиції з ведення аналітичного обліку фактично понесених орендодавцем витрат за загальним та спеціальним фондами у розрізі цих показників. Дані пропозиції сприяють підвищенню достовірності й оперативності розрахунку та розподілу вартості комунальних та експлуатаційних послуг, що, у свою чергу, сприяє прийняттю ефективних рішень орендодавцем комунального майна.

8. За умов наявності численних порушень умов договору оренди як орендодавцями, так і орендарями, проведення державного фінансового аудиту є ефективним засобом боротьби із шахрайством в господарській діяльності суб'єктів орендних відносин. Удосконалено методичні засади проведення державного фінансового аудиту операцій з орендованим комунальним майном та розвинуто дане питання шляхом розробки аудиторських процедур на етапах: нормативно-правового регулювання проведених операцій; перевірки документів, які надаються орендодавцю для укладання договору оренди; встановлення об'єктивної істини щодо доцільності та законності укладених договорів; правильності відображення в обліку орендних операцій, донесення цієї інформації до користувачів; контролю цільового використання орендованого майна, своєчасності та повноти погашення орендних платежів, цільового використання доходів від оренди комунального майна. Отримані результати дослідження дозволяють проводити послідовне здійснення перевірок та уникати дублювання дій суб'єктами державного контролю в цілях збереження комунального майна.

Численні порушення законодавства про оренду державного та комунального майна в частині бездіяльності відповідальних осіб щодо перегляду умов укладених договорів, збільшення орендної плати та неперерахування коштів (відповідної їх частини), одержаних від оренди цих об'єктів, до державного чи місцевих бюджетів, призводять до ненадходження значних сум коштів до цих бюджетів. Розроблено класифікатор типових порушень в орендних відносинах як орендаря, так і орендодавця, що дає змогу контролерам проводити перевірку на більш високому рівні та в короткі строки.

9. За відсутності єдиного підходу до організації внутрішнього контролю орендних операцій виникає необхідність удосконалення організаційно-методичної моделі внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна. Запропоновані модель та Регламент внутрішнього контролю орендних операцій надають змогу вдосконалити контрольні процедури за підконтрольними об'єктами, описати модель дій суб'єктів контролю, що дозволяє оптимізувати витрати їх часу та удосконалити контрольний процес в цілому, методика, в основу якої покладено використання договору оренди як норми контролю, зорієнтована на оперативну мобілізацію виявлених відхилень від нормативно закріплених виплат та вжиття відповідних заходів щодо їх попередження у наступних періодах діяльності.

Для посилення практичної цінності запропонованих методичних процедур у дисертації розроблено пакет робочих документів контролера, які дають можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю в частині орендних операцій визначити перелік необхідних дій щодо реалізації перевірки таких операцій, а також достовірно та кваліфіковано представити результати здійснення контролю орендних платежів, що забезпечує своєчасність та повноту інформаційних даних, представлених заінтересованим користувачам.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

1. Кирик Т.В. Облік орендних операцій з комунальним майном / Т.В. Кирик, С.В. Сисюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 147-149 (0,50 друк. арк., особисто автору належить 0,25 друк. арк.: удосконалено розрахунок орендної плати, відшкодувань комунальних послуг й експлуатаційних витрат та їх відображення в системі бухгалтерського обліку установи).

2. Кирик Т.В. Бібліометричний аналіз дисертаційних досліджень за ключовим словом “лізинг” в Україні / Т.В. Кирик // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2011. – № 2 (56) Ч. I. – С. 101-104 (0,47 друк. арк.).

3. Кирик Т.В. Особливості правового регулювання лізингової діяльності в Україні: проблеми та перспективи розвитку / Т.В. Кирик // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2011. – № 4 (58). – С. 233-235 (0,6 друк. арк.).

4. Кирик Т.В. Сучасний стан та перспективи розвитку договірної політики щодо орендних платежів та лізингових операцій / Т.В. Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011. – Випуск 3 (21), Ч. 2. – С. 130-135 (0,43 друк. арк.).

5. Кирик Т.В. Правове регулювання орендної діяльності в Україні: проблеми та перспективи розвитку / Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2012. – № 1 (59). Ч. II. – С. 32-35 (0,65 друк. арк.).

6. Кирик Т.В. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності / Т.В. Кирик, К.П. Боримська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – Випуск 1 (22). – С. 38-54 (1,14 друк. арк., особисто автору належить 0,57 друк. арк.: побудовано організаційно-методичну модель внутрішнього контролю операцій з оренди комунального майна).

7. Кирик Т.В. Аспекти організації й методики перевірки стану та використання орендованого комунального майна / Т.В. Кирик, К.П. Боримська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2012. – № 2 (60). – С. 16-20 (0,66 друк. арк., особисто автору належить 0,33 друк. арк.: розроблено класифікатор типових порушень в операціях з оренди комунального майна).

8. Кирик Т.В. Контроль операцій з оренди комунального майна як запорука ефективного управління комунальним майном України: напрями удосконалення / Т.В. Кирик // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2012. – № 3 (61). – С. 61-66 (0,75 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях:

9. Кирик Т.В. Розвиток лізингових операцій: історичний аспект / Т.В. Кирик // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научн. интернет-конф., посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова, (г. Житомир, 17 июня 2011 г.) / МОИмолодежспорт Украины, Житомир. гос. техн. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – С. 68-70. (0,22 друк. арк.).

10. Кирик Т.В. Розвиток концесійної діяльності: історико-економічний аналіз / Т.В. Кирик // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: збірник тез і матеріалів наук.-практ.

конфер., присв. Дню бухгалтера, (м. Житомир, 16 липня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держ. технол. ун-т. – 2011. – С. 48-52 (0,16 друк. арк.).

11. Кирик Т.В. Нормативно-правове забезпечення обліку орендних операцій із комунальним майном / Т.В. Кирик, С.В. Сисюк // Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України: матеріали Міжнар. наук.-практ. конфер., (м. Тернопіль, 27-28 жовтня 2011 р.) / МОНмолодьспорт України, Терн. нац. економ. ун-т. – Тернопіль, 2011. – С. 261-263 (0,24 друк. арк., особисто автору належить 0,12 друк. арк.: досліджено положення ЗУ “Про оренду державного та комунального майна”).

12. Кирик Т.В. Проблеми облікового відображення відшкодування витрат на утримання комунального майна в Україні / Т.В. Кирик // Простір і час сучасної науки: матеріали VIII-ої Міжнарод. наук.-практ. інтернет-конфер., (м. Київ, 19-21 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Інст. наук. прогноз. – 2012. – С. 50-51 (0,24 друк. арк.).

13. Кирик Т.В. Проблеми визначення розміру орендної плати для забезпечення ефективного управління комунальною власністю України / Т.В. Кирик // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: тези допов. на IV-ій Міжнар. наук.-практ. інтернет-конфер., (м. Донецьк, 25 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Донец. нац. ун-т економ. і торг. ім. М. Туган-Барановського. – 2012. – С. 519-524 (0,33 друк. арк.).

14. Кирик Т.В. Проблемні аспекти оподаткування операцій з фінансового лізингу / Т.В. Кирик // Інтеграційні процеси та пріоритетні орієнтири розвитку економіки України: економіка, фінанси, право: збірник матер. XV-ої міжнар. наук.-практ. конфер., (м. Київ, 27 квітня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Україн. держ. ун-т фін. та міжнар. торгівлі. – 2012. – С. 393-394 (0,25 друк. арк.).

15. Кирик Т.В. Облік відшкодування витрат на утримання комунального майна в Україні / Т.В. Кирик // Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту: збірник тез за матер. I-ої Міжнар. наук.-практ. конфер., (м. Севастополь, 11-13 травня 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держ. техн. ун-т. – 2012. – С. 103-108 (0,24 друк. арк.).

16. Кирик Т.В. Удосконалення положень договору, розрахунку і порядку використання плати за оренду майна комунальної / Т.В. Кирик // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тези виступів XI-ої Міжнар. наук. конфер., (м. Житомир, 18-20 листопада 2012 р.) / МОНмолодьспорт України, Житомир. держ. технол. ун-т. – 2012. – С. 164-166 (0,12 друк. арк.).

Інші публікації

17. Кирик Т.В. Актуальные проблемы классификации видов аренды / Т.В. Кирик, Е.П. Боримская // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 70-летию известного ученого в области бухгалтерского учета и аудита Мирзобека Шобекова, (г. Душанбе, 06-07 июля 2012 г.) / Общественный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Таджикистан. – 2012. – С. 111-114 (0,25 друк. арк., особисто автору належить 0,125 друк. арк.: удосконалено класифікацію видів оренди для потреб управління, в т.ч. бухгалтерського обліку та контролю).

АНОТАЦІЯ

Кирик Т.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з оренди комунального майна: організація та методика. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир, 2013 р.

У дисертації розкрито теоретичні та організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку та контролю операцій з оренди комунального майна. Досліджено економіко-правову сутність поняття “оренда”, податковий аспект орендних відносин на основі аналізу нормативно-правової бази, удосконалено існуючі підходи до класифікації видів оренди. Визначено елементи облікової політики орендаря в частині операцій з оренди комунального майна. Удосконалено методичні підходи до облікового відображення розрахунку відшкодування комунальних та експлуатаційних витрат на утримання орендованого комунального майна та витрат на ремонт та поліпшення комунального майна. Запропоновано шляхи удосконалення порядку застосування контрольних процедур за перевіркою стану та використання орендованого комунального майна в ході державного фінансового аудиту. Розвинуто методичні засади внутрішнього контролю операцій з оренди майна комунальної власності.

Ключові слова: оренда комунального майна, державний фінансовий аудит та внутрішній контроль операцій з оренди комунального майна.

АННОТАЦИЯ

Кирик Т.В. Бухгалтерский учет и контроль операций аренды коммунального имущества: организация и методика. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир, 2013.

Диссертация посвящена теоретическому и методическому обоснованию положений, а также разработке рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля операций аренды коммунального имущества.

Объектом исследования является процесс учетного отражения и контроля операций аренды коммунального имущества.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических положений бухгалтерского учета и контроля операций аренды коммунального имущества.

В процессе исследования теоретических аспектов арендных отношений определено экономическое содержание аренды как вида гражданско-правовых отношений, согласно которым арендатор получает права использования необоротных активов за плату на протяжении оговоренного с арендодателем термина, при условии выполнения обязательств, предусмотренных в арендном договоре. Разграничены и уточнены понятия “аренда”, “товарный кредит”, “прокат”, “лизинг”, “концессия”, что обеспечивает единый подход к учетному отражению операций аренды коммунального имущества.

Предложено классифицировать аренду для нужд управления по следующим признакам: проявление права собственности на арендуемое имущество (финансовая, операционная); тип арендуемого имущества (аренда недвижимого имущества, аренда движимого имущества); форма собственности арендуемого имущества (аренда государственного и коммунального имущества, аренда имущества юридического лица, аренда имущества граждан, аренда имущества физических лиц-предпринимателей); статус участников арендных отношений (аренда между субъектом предпринимательской деятельности и физическими лицами (резидентом и нерезидентом), аренда между юридическими лицами плательщиками НДС (резидентом и нерезидентом), аренда между юридическими лицами неплательщиками НДС (резидентом и нерезидентом), аренда между органами государственной (местной) власти и юридическими и физическими лицами); характер обязательств (чистая аренда, с полным обслуживанием, с частичным обслуживанием); форма арендных платежей (денежная, компенсационная, смешанная); способ начисления арендных платежей (индексированная, переменная, постоянная); продолжительность договора аренды (кратко- и долгосрочная); факт оплаты арендных платежей (текущая, авансированная); техника осуществления арендных операций (прямая, опосредствованная, возвратная, субаренда). Применение предложенной классификации обеспечивает конкретизацию методических подходов к учетному отражению операций аренды коммунального имущества.

Систематизация налоговых последствий по операциям аренды коммунального имущества согласно действующему Налоговому кодексу Украины с предложениями предусматривать позиции по налогообложению арендных операций налогом на добавочную стоимость в Положении об учетной политике способствует повышению информативности и достоверности бухгалтерской информации, необходимой для выбора оптимального арендного механизма.

Усовершенствована договорная политика сторон арендных отношений с обоснованием положений типового договора аренды коммунального имущества (стороны договора; предмет договора; условия и порядок передачи имущества; период осуществления договора аренды; начисление арендных платежей (при необходимости, в иностранной валюте); порядок и период осуществления арендных платежей; порядок возмещения коммунальных и эксплуатационных услуг; условия и порядок проведения улучшений, ремонтов, возвращения арендуемого имущества; условия и порядок страхования взятого/сданного в аренду имущества; обязанности сторон по гарантированию пожарной безопасности арендуемого имущества; порядок проведения арендодателем контроля состояния объекта аренды; условия и порядок изменения предусмотренных обязательств; санкции за невыполнение условий договора) и учетная политика арендатора в части обоснования наполнения Положения об учетной политике позициями по арендным операциям, что обеспечивает формирование достоверной бухгалтерской информации для оперативного принятия обоснованных решений заинтересованных сторон, в т.ч. оценщиков и контролеров коммунального имущества.

Изученные и систематизированные возможные подходы к учетному отражению затрат, связанных с арендой коммунального имущества, позволили разработать предложения по усовершенствованию учетного обеспечения калькулирования коммунальных и эксплуатационных затрат на содержание арендуемого коммунального

имущества, а также определить пути повышения аналитичности и достоверности информации о затратах на ремонт и улучшения коммунального имущества арендодателем и арендатором. Предложены формы Карточки учета возмещения платежей по коммунальным и эксплуатационным услугам (ОКМ-1) и внутренней отчетности: Смета начисления и уплаты арендных платежей, возмещения коммунальных и эксплуатационных затрат (ЗОКМ-2)) и Смета выполнения ремонтов и улучшений коммунального имущества, переданного в аренду (ЗОКМ-1), способствующие получению комплексных данных, необходимых для эффективного управления арендуемым коммунальным имуществом.

В работе впервые теоретически обосновано комплексный подход к построению организационно-методической модели внутреннего контроля операций аренды коммунального имущества (с разработкой Регламента контролера, классификатора типичных нарушений и пакета рабочих документов по проверке операций аренды коммунального имущества), обеспечивающий повышение эффективности, как контрольных процедур, так и деятельности субъектов арендных отношений в целом.

Ключевые слова: аренда коммунального имущества, государственный финансовый аудит и внутренний контроль операций аренды коммунального имущества.

ANNOTATION

Kyryk T.V. Accounting for and control over the transactions with the lease of municipal property: organization and methods. – Manuscript

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences by speciality 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science, Youth and Sports of Ukraine, Zhytomyr, 2013.

Theoretical, organizational and methodical statements of accounting for and control over the transactions with municipal property rent have been disclosed in the dissertation thesis. Economic and legal aspects of the concept “lease” as well as the tax aspect of the rental lease relationship based on the analysis of regulations have been researched; existing approaches towards the classification of types of lease have been improved. Elements of accounting policy of a lessee in the part of transactions with municipal property lease have been outlined. Methodical approaches towards accounting reflection of calculating the reimbursement for municipal and operating expenses on maintaining municipal property under lease as well as the expenses on the repair and improvement of municipal property assets have been improved. The author suggests the ways of improving the procedure of applying the controlling techniques during the check of the state and disposal of leased municipal assets in the course of state financial audit. Methodical statements of internal control over the transactions with leasing municipal property assets have been developed.

Key words: lease of municipal property, state financial audit and internal control over the transactions with leasing communal assets.

Підписано до друку 28.01.2013 р. Формат 60x84/16.

Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Замовлення № 4

ФОП Кузьмін Дн.Лі. Свідectво про державну реєстрацію № 454561 від 16.10.2007 р.
10005, м. Житомир, вул. Київська, 47 кв. 13