

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
“ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ”
УКРАЇНСЬКОЇ АКАДЕМІЇ АГРАРНИХ НАУК**

БРАТЧУК Людмила Михайлівна

УДК 631.162:347.453

**ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ
В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ - 2005

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національному науковому центрі “Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент

Гуцаленко Любов Василівна,
Вінницький державний аграрний університет
Міністерства аграрної політики України,
завідувач кафедри обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор

Шевчук Володимир Олександрович,
Державна академія статистики обліку та аудиту
Держкомстату України,
проректор з навчально-методичної роботи, професор кафедри
обліку та аудиту

кандидат економічних наук, професор

Коцупатрий Михайло Миколайович,
Київський національний економічний університет Міністерства
освіти і науки України,
професор кафедри обліку, аналізу і аудиту в АПК, декан
факультету економіки аграрно-промислового комплексу

Провідна установа: Національний аграрний університет
Кабінету Міністрів України, м. Київ

Захист відбудеться “23” березня 2005 року о 13 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.350.02 в Національному науковому центрі “Інститут аграрної економіки” УААН (03680, м. Київ, МСП, вул. Героїв Оборони, 10, конференц-зал, 3-й поверх, к.317).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” УААН (03680, м. Київ МСП, вул. Героїв Оборони, 10, 2-й поверх, к.212).

Автореферат розісланий “21” лютого 2005 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук

Жук Н.Л.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Становлення і розвиток ринкової економіки потребує реформування усіх сфер економічної діяльності, вдосконалення існуючих та використання принципово нових методів і способів організації господарських процесів.

Аграрні перетворення супроводжуються формуванням нових економічних відносин, створенням нових організаційно-правових структур, діяльність яких базується на оренді майна та землі.

Активізація діяльності сільськогосподарських підприємств є, з одного боку, результатом використання оренди землі та майна, а з іншого – одним з основних факторів подальшого їх розвитку. Вона супроводжується розширенням сфери використання орендних операцій та кола об'єктів оренди.

Подальший розвиток оренди вимагає поглиблених наукових досліджень у напрямі вдосконалення організації обліку орендних операцій. Оскільки дані обліку є інформаційною базою для внутрішніх і зовнішніх користувачів, вона повинна відображати організаційний, економічний та юридичний аспекти орендних відносин і враховувати інтереси їх суб'єктів.

Теоретичні аспекти розвитку оренди в системі аграрної економіки досліджені у працях В.Г. Андрійчука, О.А. Бондаренка, П.І. Гайдуцького, М.Г. Лобаса, М.Й. Маліка, В.Я. Месель-Веселяка, О.М. Онищенко, В.А. Пуліма, С.М. Плетенецької, П.Т. Саблука, М.М. Федорова, О.М. Шпичака, В.В. Юрчишина, В.Д. Ярового та інших вчених.

У розробку теорії та практики питань обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах суттєвий внесок зробили такі вітчизняні вчені як Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, О.Д. Радченко, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Л.С. Шатковська та зарубіжні дослідники: П.С. Безруких, Ван Бреда, М.Р. Метьюс, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен.

Однак питання організації й методики обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах недостатньо опрацьовані. Враховуючи зміни умов господарювання на макро- і мікроекономічних рівнях, постає необхідність удосконалення обліку орендних операцій.

До теоретичних і методичних питань, що потребують вирішення, належать: уточнення сутності оренди; удосконалення нормативної бази орендних операцій як об'єктів обліку (врахування умов укладених угод); виявлення та оцінка нових класифікаційних ознак орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку; підвищення інформативності первинних документів і звітності; удосконалення методики обліку та контролю орендних операцій; визначення положень, які необхідно передбачити в наказі про облікову політику щодо відображення орендних операцій; організація обліку орендних операцій в умовах використання комп'ютерних технологій.

Теоретична і практична значимість оренди, недосконалість нормативних актів, що її регламентують, недостатній рівень розкриття теоретичних, методичних, організаційних і практичних питань обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах обумовили вибір теми, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження проводилось відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" УААН "Формування системи та механізмів обліково-аудиторського та інформаційного забезпечення сільськогосподарських підприємств у ринкових умовах" (номер державної реєстрації 0102U000267).

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є вивчення, оцінка теоретичних положень та діючої практики обліку орендних операцій, розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методики й організації обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах, що сприятиме гармонізації орендних відносин.

Сформульована мета визначає зміст досліджень, що ґрунтуються на послідовному вирішенні таких завдань:

- дослідити й уточнити економічну сутність категорії „оренда”;
- проаналізувати правову забезпеченість орендних відносин і здійснення орендних операцій;
- дослідити й узагальнити класифікаційні ознаки орендних операцій з метою повнішого їх використання в обліковому процесі;
- проаналізувати та оцінити існуючі методологічні засади відображення в обліку орендних операцій;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення порядку документального оформлення орендних операцій;
- визначити елементи облікової політики відображення орендних операцій;
- обґрунтувати і розробити пропозиції щодо підсилення внутрішньогосподарського контролю та вдосконалення існуючих і створення нових форм звітності, а також методичку їх складання;
- розкрити можливості удосконалення обліку орендних операцій в умовах застосування комп’ютерних технологій.

Об’єктом дослідження є орендні операції, порядок їх організації та відображення в системі обліку сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методологічних і практичних питань обліку орендних операцій.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дисертаційного дослідження є діалектичний метод пізнання й основні положення економічної теорії, методи й принципи наукового пізнання облікових процесів як сфери управлінської діяльності підприємства.

Для досягнення поставленої в дисертації мети застосовувались такі методи дослідження: індуктивний, дедуктивний, балансовий, графічний, групування, статистико-економічний, монографічний та порівняльного аналізу.

Інформаційною основою роботи є законодавчі та нормативні акти України, наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних авторів, матеріали наукових конференцій та семінарів. У дисертаційній роботі використано матеріали органів державної статистики України, дані бухгалтерського обліку і звітності в сільськогосподарських підприємствах Вінницької області та результати особистих спостережень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленому вивченні, теоретичному обґрунтуванні та розвитку методологічних положень, розробці практичних рекомендацій і пропозицій стосовно удосконалення обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах.

Основні положення, висновки та пропозиції автора, яким притаманна наукова новизна, полягають у наступному:

вперше:

- запропоновані уніфіковані форми документів первинного та аналітичного обліку орендних операцій, які забезпечують підвищення оперативності й об’єктивності їх обліку;
- розроблені форми та методика складання внутрішньогосподарської звітності про оренду майна, земельних ділянок і земельних часток (паїв) з метою поліпшення аналітичності інформації, що їх характеризує, та посилення контролю за інтенсивнішим й ефективнішим їх використанням;

одержали подальший розвиток:

- інтерпретація сутності поняття “оренда”, зокрема, автором наведено власне визначення: оренда – це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування й розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату;
- пропозиції щодо посилення юридичного оформлення договорів оренди майна й землі у частині уточнення їх положень та при застосуванні суборенди землі;

- критерії та методики внутрішньогосподарського контролю, використання яких спрямоване на поліпшення якості облікової інформації і посилення впливу на ефективність організаційних та управлінських заходів щодо регулювання орендних операцій;

удосконалено:

- класифікацію орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку, яка враховує специфіку об'єктів оренди та їх облікове забезпечення за такими ознаками: тип майна, місце відображення в обліку та звітності, строковість, умови нарахування амортизації, прав власності (суб'єкти), що сприятиме раціональній побудові й удосконаленню обліку орендних операцій;

- положення організації обліку щодо окремих елементів облікової політики та визначено конкретні позиції, що підлягають відображенню в наказі про облікову політику сільськогосподарського підприємства при здійсненні орендних операцій суб'єктами орендних відносин;

- структуру та зміст задач пакета прикладних програм “Орендовані основні засоби” для оснащення АРМ бухгалтера з обліку основних засобів, використання яких приведе до покращання аналітичності та оперативності інформації, що характеризує орендні операції;

- бухгалтерський баланс як основну форму фінансової звітності підприємства в напрямі повнішої характеристики показників структури отриманого у фінансову оренду майна.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні обґрунтованих пропозицій методики й організації обліку орендних операцій, що мають наукове і прикладне значення та можуть бути використані сільськогосподарськими підприємствами з метою підвищення ефективності орендних відносин.

Основні положення дисертації можуть використовуватись як методичний супровід забезпечення орендних відносин в практичній діяльності підприємств агропромислового комплексу, а також як консультаційні та інформаційні матеріали для керівників і головних бухгалтерів з метою підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів агропромислового комплексу; в навчальному процесі вищих навчальних закладах при викладанні навчальних дисциплін за спеціальністю “Облік та аудит”.

Ряд запропонованих в дисертації рекомендацій та пропозицій щодо організації і методики обліку орендних операцій прийняті до впровадження в практику діяльності сільськогосподарських підприємств Вінницької області (акт від 27.05.2004 р.), використовуються в роботі управління сільського господарства і продовольства Могилів-Подільської райдержадміністрації (довідка №1-11/142 від 14.05.2004 р.) та Головного управління сільського господарства і продовольства Вінницької обласної державної адміністрації (довідка від №2/848 від 07.05.2004 р.).

Отримані дисертантом результати використовуються для теоретико-методичного забезпечення навчального процесу у Вінницькому державному аграрному університеті при викладанні дисциплін: “Фінансовий облік”, “Податковий облік”, “Звітність підприємств”, “Організація бухгалтерського обліку” (довідка №01-561 від 6.07.2004 р.).

Окремі пропозиції використані при підготовці методичних рекомендацій з обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах розроблених Міністерством аграрної політики України (довідка №24-2-10/75 від 30.07.2004 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є особисто виконаним дослідженням, в якому викладено авторський підхід до вирішення наукових завдань побудови системи обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах.

Особистий внесок автора полягає у розробці пропозицій щодо вдосконалення методики та уточнення окремих аспектів організації обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження доповідались й обговорювались на міжнародних науково-практичних конференціях: “Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи” (м. Київ, 2003 р.); “Механізм господарювання і проблеми економічного росту в агропромисловому комплексі України” (м. Луганськ, 2002 р.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 11 самостійно підготовлених наукових праць, загальним обсягом 4,14 др. арк., в тому числі: у фахових виданнях – 8 наукових статей обсягом 3,45 др. арк. та 3 тези доповідей на науково-практичних конференціях обсягом 0,69 др. арк.

Обсяг та структура дисертаційної роботи. Дисертація складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 218 найменувань, 23 додатків і включає 23 таблиці та 24 рисунки. Загальний обсяг роботи становить 218 сторінок комп'ютерного тексту.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У *вступі* обґрунтовано актуальність теми, визначено мету і завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, сформульовані наукова новизна та практичне значення одержаних результатів, описані форми їх апробації та використання.

У першому розділі **“Теоретико-методологічні основи обліку орендних операцій”** розглянуто сутність оренди як економічної категорії, здійснено теоретичне обґрунтування місця і ролі орендних відносин, підходів до визначення понять “оренда” та “лізинг”, досліджено економіко-правові аспекти орендних відносин, розкрито й обґрунтовано класифікацію оренди для потреб бухгалтерського обліку.

Дослідження показали, що в сучасних умовах економічні суб'єкти-власники майна з об'єктивних і суб'єктивних причин не завжди мають можливість його ефективно використовувати. З іншого боку, більшість господарюючих суб'єктів за відсутності достатніх фінансових ресурсів мають потребу в додатковому майні. Ці фактори зумовлюють становлення оренди й активізацію розвитку орендних відносин.

Визначено, що особливої актуальності набули проблеми впровадження орендних відносин у процесі здійснення аграрної реформи, яка зумовила суттєві соціально-економічні перетворення, насамперед у майнових і земельних відносинах. У результаті орендні операції стали реальними і важливими складовими економіки аграрного сектору, що потребують обґрунтованого управлінського контролю.

Історичний досвід і практика свідчать, що оренда є специфічною формою реалізації відносин власності, в основу яких покладене збереження права власності за орендодавцем. Для орендаря реалізація цього права полягає в одночасному поєднанні статусу „володаря” об'єкта (реальне володіння), яке припускає реалізацію всієї повноти прав користування ним, і “власника” отриманих результатів виробничої діяльності від використання об'єкта (реальна власність). Оренда фактично не вимагає радикальної зміни відносин власності, що призводять до виділення суб'єктів орендного процесу – орендаря і орендодавця, через яких реалізується право привласнення частини створеного доходу.

Для сільськогосподарських підприємств оренда є одним із перспективних шляхів розширення господарської діяльності та посилення економічної заінтересованості й відповідальності за її результати. Економічне й організаційне значення оренди розкривається у виконуваних нею функціях, а саме: відтворювальній, інвестиційній, фінансовій, кредитній, виробничій та реалізації відносин власності.

Дослідження законодавчих і нормативних положень, підходів і точок зору вітчизняних та зарубіжних учених свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо визначення оренди як економічної категорії. Поглиблене вивчення проблеми дозволило сформулювати власне визначення даної категорії, яке враховує виконувани нею функції. Оренда – це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування й розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату. Запропоноване визначення оренди підтверджується наступною схемою (рис. 1).



Розкриття сутнісних характеристик орендних відносин дозволило відмежувати їх від лізингових. Зокрема, чітко відстежені відмінності у правових відносинах, суб'єктах та об'єктах, ризиках відповідальності, особливостях договірних відносин, правах власності. Встановлено, що лізинг є різновидом підприємницької діяльності та є комплексом майново-правових відносин у зв'язку з наданням лізингоодержувачу у виняткове користування на визначений термін з можливістю наступного його викупу майна лізингодавця, що є власністю останнього, або набувається ним за дорученням лізингоодержувача, за умов сплати періодичних лізингових платежів. У роботі доведено недоцільність використання термінів „найм” і „прокат” при трактуванні поняття „оренда” та обґрунтовано правомірність існування самостійного інституту оренди.

Створення належного правового поля оренди є важливим завданням для забезпечення збалансованого й ефективного розвитку орендних відносин. Протягом останніх років у сільськогосподарських підприємствах Вінницької області реалізуються положення законодавчо-нормативних актів щодо впровадження орендних відносин. Зокрема, було започатковано укладання договорів оренди земельних і майнових часток (паїв). При цьому спостерігається орієнтація на оренду землі та майна таких організаційних форм, як товариства з обмеженою відповідальністю й фермерські господарства.

У процесі дослідження встановлено, що організаційно-правові основи взаємовідносин між суб'єктами оренди базуються на договірних відносинах, які часто не враховують потреби однієї із сторін орендних відносин, не завжди відповідають вимогам чинного законодавства і тому потребують поглибленого вивчення й удосконалення.

Вирішення цих питань залежить насамперед від оптимізації умов орендних угод та належного їх оформлення. З'ясовано, що договір є не тільки юридичним актом, але й вихідним документом для ефективної організації бухгалтерського обліку. Виходячи з цього автором досліджено правовий механізм договірних відносин та обґрунтовано необхідність врахування додаткових умов при укладанні договору. Зокрема, для договору оренди земельних часток (паїв) такими умовами є: цільове використання, порядок розрахунку орендної плати (деталізація ціни на продукцію, роботи і послуги в складі орендної плати) та проведення індексації, додержання орендарем всіх екологічних вимог і відповідальності щодо здійснення заходів у сфері використання й охорони земельних ресурсів, посилення екологічного контролю за діяльністю їх власників.

Запровадження механізму суборенди землі зумовило необхідність вдосконалення типового договору оренди землі. Оптимальним для даного випадку є доповнення його змісту умовами про використання земельних ділянок тільки для сільськогосподарських потреб, зазначенням розміру та строку орендної плати, прав, обов'язків і відповідальності сторін.

З метою забезпечення належного використання майнових часток (паїв) і збереження їх цілісності обґрунтована значимість таких характеристик умов договору оренди майнових часток (паїв), які необхідно доповнити записами про: розрахунок орендної плати, порядок її індексації, посилення відповідальності за виплату орендних платежів та передбачення стимулювання ефективного їх використання. Стимулюючий ефект проявляється в гарантованому отриманні винагороди з частини орендної плати за надані послуги.

У роботі автор доводить, що науковообґрунтована класифікація є важливою передумовою забезпечення єдності методичних і методологічних підходів, раціональної організації та ведення обліку орендних операцій. Загальноприйнятими є два види оренди: фінансова і операційна, якісний аналіз яких дає підстави для висновку про необхідність їх розмежування за критеріями, які передбачені П(С)БО 14 „Оренда”. При цьому, ознаки, що свідчать про вигоди та ризики, пов’язані з передачею прав власності, повинні бути чітко визначені. Якщо орендна угода їх не передбачає, її слід вважати операційною.

У зв’язку з цим здійснено розмежування понять „операційна” та „оперативна” оренда, які часто ототожнюються на практиці. Підґрунтям для їх розмежування є визначення операції як „окремої завершеної частини технологічного процесу”. З оглядку на це операційною орендою вважається діяльність, яка спрямована на виконання однієї операції (або кількох короткочасних) у межах технологічного процесу, пов’язаного з тимчасовим використанням об’єктів, а оперативною орендою – в межах закінченого повного господарського процесу.

Критичний аналіз стану обліку орендних операцій свідчить про відсутність єдиного підходу до їх класифікації в сільськогосподарських підприємствах. Тому з урахуванням неоднорідності складу об’єктів оренди та специфічних особливостей їх обліку в роботі обґрунтована класифікація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку за такими ознаками: тип майна, місце відображення в обліку та звітності, строковість, умови нарахування амортизації, прав власності (суб’єкти). Вона враховує оренду майнових і земельних часток (паїв), які розширюють коло об’єктів обліку і вимагають їх включення до складу класифікаційних ознак для задоволення потреб користувачів облікової інформації. Таке розмежування слід враховувати при виборі рахунків і відображенні операцій на них, а також в системі аналітичних рахунків з обліку орендованих об’єктів.

У другому розділі **“Організація та методика обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах”** проведено дослідження проблем організаційно-методичного забезпечення обліку орендних операцій, виявлено особливості їх обліку та звітності, розглянуто питання документального оформлення й оцінки об’єктів оренди, внесено рекомендації щодо формування обліково-аналітичного забезпечення операцій з об’єктами оренди для узагальнення у формах звітності.

Сучасний рівень розвитку ринкових відносин, що характеризується зміною організаційно-правових форм господарювання й особливим характером орендних відносин, вимагає побудови раціональної організації бухгалтерського обліку орендних операцій та удосконалення методики їх облікового відображення. Вони можливі за умови певної систематизації та формування єдиних науково-теоретичних підходів до поставленої проблеми. У зв’язку з цим обґрунтована необхідність удосконалення документування орендних операцій, організації та методики їх бухгалтерського обліку й узагальнення у звітності за такими напрямками:

- 1) удосконалення існуючих форм первинних документів шляхом доповнення їх реквізитами, які б оптимально враховували усі особливості сучасного процесу орендних відносин;
- 2) побудова раціональної організації та методики бухгалтерського обліку орендних операцій;
- 3) поліпшення якості інформаційного забезпечення показників звітності.

Загальновизнано, що первинний облік одночасно використовується для підтвердження достовірності фактів здійснення господарських операцій та як інформаційна база для

аналітичного і синтетичного обліку. З його допомогою здійснюють первинну реєстрацію господарських операцій та групування інформації в облікових регістрах.

Проте аналіз практики ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах Вінницької області показав неспроможність існуючого пакета форм первинних документів щодо обліку необоротних активів забезпечити якісне відображення орендних операцій та задовольнити сучасні потреби користувачів. Первинний облік орендованих об'єктів у сфері АПК майже відсутній.

Обмежена інформація первинних документів і відсутність у них більшості необхідних облікових даних утрудняє якісне ведення бухгалтерського обліку, погіршує його аналітичну базу та негативно позначається на ефективності прийнятих рішень. Виправлення ситуації можливе шляхом формування об'єктивної та змістовної інформаційної бази. У зв'язку з цим для обґрунтування об'єктивних висновків запропоновано модель документування обліку, визначено її структуру. Використання такої моделі сприятиме розкриттю інформації про орендовані об'єкти, необхідної для представлення заінтересованим користувачам.

У процесі аналізу і пошуку напрямів удосконалення діючих форм первинних документів автором встановлено, що для передачі/повернення майна у фінансову оренду доцільно використовувати Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1). У ньому необхідно відображати зміну первісної вартості орендованих основних засобів (переоціненої), а на зворотній стороні наводити розрахунок орендної плати (де суму платежів відображати розгорнено у вигляді таблиці з розмежуванням вартості об'єкта і суми фінансових витрат). Перевагою впровадження даного акта є його універсальність завдяки можливості використання при передачі майна в операційну оренду та суборенду.

Пооб'єктний інвентарний облік майна, отриманого у фінансову оренду доцільно здійснювати в інвентарній картці обліку основних засобів (форма №ОЗ- 6), яку доповнено такими графами: “метод амортизації” (амортизаційні відрахування за податковим та бухгалтерським методом) та “вибуття” (переведення до складу власних основних засобів).

Дослідивши документальне оформлення орендованого майна та врахувавши їх особливості автор пропонує використовувати „Опис інвентарних карток по обліку основних засобів” (форма № ОЗ-7), який доповнено наступними реквізитами: дата надходження; номер картки аналітичного обліку; первісна вартість; відмітка про вибуття (за рахунок зносу та передачі в суборенду). Інвентарний список основних засобів (форма № ОЗ-9) перейменувати в “Інвентарний список орендованого майна”, доповнивши записом про строк служби об'єкта оренди. Поліпшення аналітичності документів завдяки внесеним доповненням дозволить забезпечувати дійовий контроль стану орендованих об'єктів та їх цільового використання (рис. 2).

При визначенні сфер застосування окремих методів оцінки орендованих основних засобів та їх особливостей у роботі надається перевага ринковій вартості, застосування якої сприятиме забезпеченню достовірної оцінки орендованого майна в сучасних умовах та підвищенню ефективності управління орендними операціями.

Доведено, що з метою систематизації та удосконалення облікових процедур доцільно вивчати сукупність обліку орендних операцій за суб'єктами орендних відносин та їх видами, виділяючи при цьому облік оренди майна в орендодавця й орендаря, облік оренди землі, звітність за орендними операціями. Це дасть змогу швидше виявляти недоліки обліку оренди та забезпечити можливість їх оперативного усунення, намітити напрями подальшого розвитку.

Надходження
об'єктів оренди

Внутрішньогосподарське
переміщення об'єктів оренди

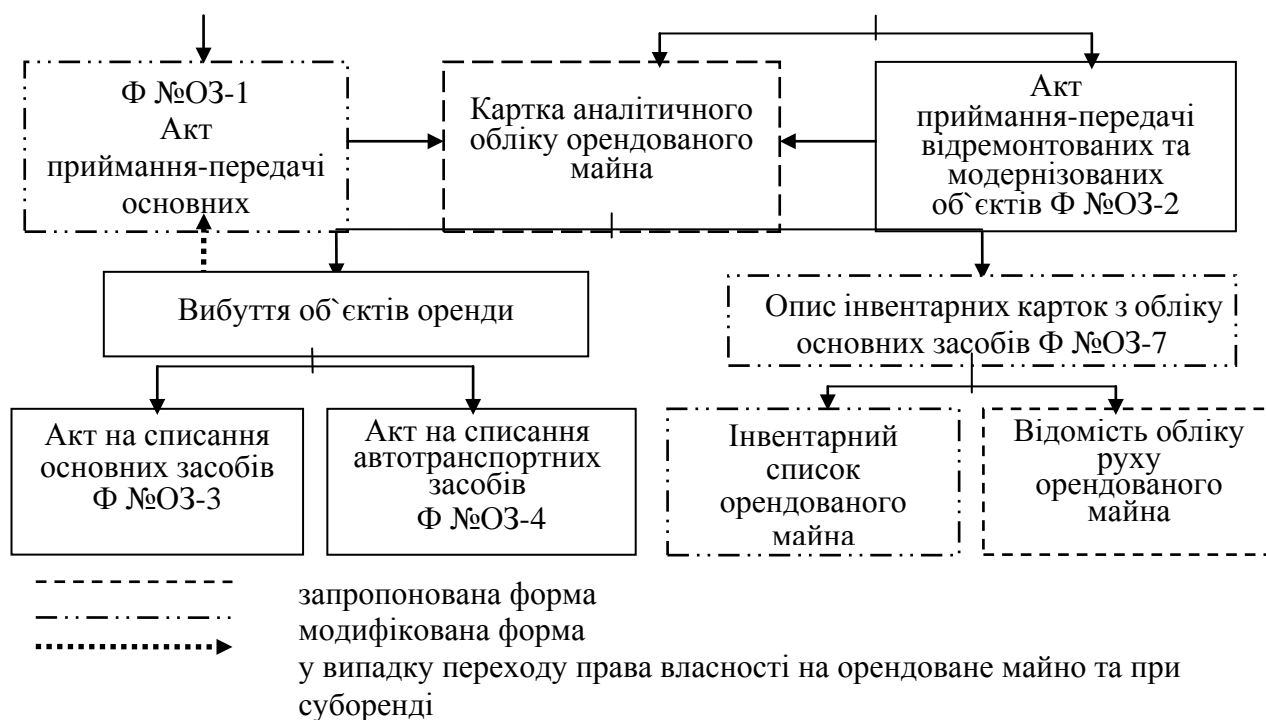


Рис. 2. Схема інвентарного та аналітичного обліку руху орендованого майна

При оцінці методики обліку операцій фінансової оренди обґрунтовано доцільність відображення орендарем надходження об'єкта оренди на рахунку 10 „Основні засоби”. Орендодавцю ж передачу майна в оренду слід відображати як реалізацію необоротних активів. При цьому обліковуються лише суми заборгованості на рахунку 161 „Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”. Існуючий підхід не суперечить економічній сутності операцій та діючій методиці, чим не порушуються принципи бухгалтерського обліку.

Проте для підвищення оперативності й достовірності облікових даних запропонована методика ведення орендарем аналітичного обліку за окремими субрахунками. Орендодавцю також доцільно використовувати субрахунок другого рівня 9721 „Собівартість реалізованих необоротних активів, переданих у фінансову оренду”. При цьому доведено, що облік реалізації власних і орендованих основних засобів дещо відрізняється, оскільки спільною ознакою у вказаних операціях є лише момент вибуття.

Одним із критеріїв підвищення інформативності обліку є необхідність організації обліку розрахунків з чітким розмежуванням поточних і довгострокових зобов'язань. Це має важливе значення при визначенні черговості погашення заборгованості в суб'єктів орендних відносин, оскільки різниця в класифікації такої заборгованості безпосередньо впливає на порядок й умови формування та обліку орендних операцій. Для цього орендодавцю необхідно до рахунку 37 „Розрахунки з різними дебіторами”, а орендареві – до рахунку 68 „Розрахунки за іншими операціями” відкривати аналітичний рахунок „Розрахунки з фінансової оренди”. Вони надаватимуть широкий спектр інформації про реальний стан заборгованості. Це дасть змогу оцінити ступінь гарантії погашення зобов'язань та контролювати суми оборотного капіталу підприємств.

Встановлено, що розвиток орендних відносин залежить від їх організації, однією з ознак якої є узгодження розміру орендної плати та порядку її оплати. З одного боку, забезпечується гарантія дотримання прав суб'єктів орендних відносин, з іншого – достовірність і своєчасність облікового процесу. Обґрунтовано та доведено, що для правильності відображення орендної плати в бухгалтерському обліку суб'єктам орендних відносин необхідно дотримуватися порядку формування доходів і витрат, визначеного вимогами чинного законодавства. Серед традиційних методів нарахування амортизації на практиці доцільно використовувати виробничий метод, який найреальніше відображає знос основних засобів у сільському господарстві.

З реформуванням аграрного сектору економіки вітчизняна теорія бухгалтерського обліку поповнилася новими економічними поняттями, зокрема такими як майнові та земельні частки (паї). У роботі вивчені нормативні матеріали, визначені підходи та особливості обліку оренди майнових і земельних часток (паїв), та доцільність ведення їх обліку на позабалансовому рахунку 01 „Орендовані необоротні активи”.

З метою підвищення аналітичності інформації про орендовані об'єкти доведено, що позабалансовий облік у сільськогосподарських підприємствах необхідно здійснювати аналогічно первинному та інвентарному обліку власних основних засобів. Для удосконалення обліку предметів операційної оренди пропонується його здійснювати з використанням таких аналітичних рахунків: 011 “Орендовані необоротні активи”, 012 „Оренда цілісних майнових комплексів”, 013 „Оренда майнових часток (паїв)”, 014 „Оренда земельних ділянок”, 015 „Оренда земельних часток (паїв)” та 016 „Оренда жилих приміщень”.

У процесі дослідження встановлено, що в Україні й досі відсутні чітке розмежування та конкретизація понять „нематеріальні активи” і “майнові частки”, недоопрацьована нормативно-правова база їх оренди. Досліджуючи їх сутність з'ясовано, що останні є матеріальним об'єктом, і, як правило, створюють умови для одержання доходу. Майнові частки (паї) мають певні економічні ознаки, а їх оренда є одним із джерел формування власності (володіння і користування) господарюючого суб'єкта.

У роботі розглядаються окремі проблеми відображення в обліку орендної плати за майнові частки (паї), зокрема її складової – фонду відтворення орендованих основних засобів.

Окремо слід відмітити про відсутність у фаховій літературі дослідження методики обліку непередбачених зобов'язань з оренди, оскільки завжди існує ймовірність їх виникнення. Представлення такої інформації зменшує ризик їх неповернення та сприятиме зміцненню договірної й платіжної дисципліни між суб'єктами орендних відносин. Для вирішення цієї проблеми доведена необхідність ведення обліку непередбачених зобов'язань на окремому субрахунку 043 “Непередбачені зобов'язання з оренди”. Його використання забезпечить дотримання основних принципів обліку, регламентованих Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

У результаті досліджень доведено, що вискоєфективне використання землі забезпечується за умови застосування фінансової оренди, реальні передумови для практичного формування якої виникли лише останнім часом. Для дотримання вимог чинного законодавства облік земельних ділянок, отриманих у фінансову оренду, слід вести в складі основних засобів на субрахунку 101 „Земельні ділянки”.

Автором встановлено, що поняття “земельна частка (пай)” і “земельна ділянка” необхідно розмежовувати, оскільки вони мають різний економічний і правовий зміст, а для обліку їх операційної оренди слід застосовувати різні аналітичні рахунки.

При оренді землі важливо забезпечити збереження її якісного стану через здійснення заходів з охорони та поліпшення ґрунтів. З цією метою запропоновано створення резерву забезпечення майбутніх витрат і платежів, де будуть акумулюватися кошти на проведення відповідних заходів. За змістом його можна розглядати як фонд відтворення орендованих земельних ресурсів, природа формування якого аналогічна фонду відтворення орендованих основних засобів. Загальна сума створеного резерву та характеристика його використання повинна визначатися суб'єктами орендних відносин при укладанні договору оренди. Вказано на переваги, які матимуть орендодавець і орендар від використання цього фонду. Відповідно до цього обґрунтовано методику його обліку за окремим субрахунком 475 „Фонд відтворення орендованих земельних ресурсів” до рахунку 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

У дисертаційній роботі обґрунтовано необхідність розкриття у фінансовій звітності інформації про орендовані об'єкти та визначено її порядок. Для впорядкування інформаційної системи показників фінансової звітності, яка забезпечує користувачів достовірними даними щодо операцій з фінансової оренди, оптимізовано структуру фінансової звітності шляхом внесення змін до “Балансу”, а саме запропоновано виділяти окремим рядком орендоване майно, отримане у фінансову оренду. Дані зміни не порушують принципу повного висвітлення інформації

у фінансовій звітності та дадуть змогу отримувати детальну інформацію про вартість власного й орендованого майна (в тому числі окремо його рухомого і нерухомого складу).

У третьому розділі **“Удосконалення організації та методики обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах”** обґрунтовуються методологічні аспекти організації обліку та внутрішньогосподарського контролю орендних операцій; розроблені пропозиції щодо оптимізації облікової політики щодо орендних операцій, з удосконалення організації й методики бухгалтерського обліку та контролю; визначені напрями підвищення аналітичних можливостей обліку орендних операцій та звітності; розглянуто особливості автоматизованої системи обліку орендних операцій.

Важливим аспектом процесу удосконалення обліку орендних операцій є належна його організація, яка повинна відповідати принципам чинного законодавства, забезпечувати адаптацію обліку до сучасних умов і враховувати інформаційні потреби суб'єктів господарювання.

Аналізуючи облік орендних операцій як один із важливих елементів облікової системи встановлено необхідність забезпечення її відповідності юридичним вимогам, класифікаційним ознакам оренди, адекватному документальному відображенню орендних операцій, об'єктивній оцінці. Лише за дотримання цих умов вона буде забезпечувати ефективне ведення синтетичного й аналітичного обліку, обґрунтований розрахунок орендної плати та облікового її відображення, обліку операцій суборенди, можливість контролю орендних операцій.

Важливим інструментом управління та одним із засобів налагодження ефективної діяльності підприємства є організація внутрішньогосподарського контролю. Він гарантує достовірність інформації для менеджменту, сприяє оперативному прийняттю управлінських рішень, допомагає реально оцінити господарський процес.

Автором уточнено поняття „організація внутрішньогосподарського контролю”, визначено мету, предмет і порядок його здійснення для суб'єктів орендних відносин, окремо розмежовано завдання для кожного з них. З метою розв'язання поставлених завдань запропоновано конкретну методику внутрішньогосподарського контролю цих операцій, в основу якої покладено три складові: документальний, організаційний контроль та аналітичні процедури. Така методика дасть змогу здійснювати оптимальний комплекс проведення контрольних процедур, їх послідовність та розкрити оцінку результатів орендних операцій.

Дослідження свідчать про наявність альтернативних підходів до організації обліку орендних операцій. Однак проблема формування оптимальної облікової політики щодо орендних операцій залишається не вирішеною, що негативно позначається на методології бухгалтерського обліку, успішності функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах ринку, ускладнює процедуру формування звітності.

У дисертації уточнено сутність категорії „облікова політика”, визначено фактори, що впливають на її формування щодо обліку орендних операцій та наведено перелік обов'язкових елементів облікової політики у суб'єктів орендних відносин. Їх комплексний та системний аналіз сприятиме обґрунтованому вибору й оптимізації облікової політики для кожного окремого підприємства.

На основі проведеного аналізу визначено конкретні положення, які повинні бути сформовані в наказі про облікову політику кожного сільськогосподарського підприємства щодо здійснення орендних операцій. Їх практичне застосування забезпечить достовірність та інформативність даних як при виконанні облікових процедур і формуванні показників звітності, так і успішному функціонуванні підприємства в ринкових умовах.

Удосконалення організації обліку орендних операцій передбачає підвищення аналітичних можливостей обліку та звітності завдяки формуванню якісної інформації про орендоване майно та землю. Для забезпечення даних умов запропоновано нові форми документування орендних операцій. Серед них для обліку орендованого майна пропонується використовувати наступні розроблені форми документів: картка аналітичного обліку орендованого майна; відомість обліку руху орендованого майна; при застосуванні розрахунково-чекової книжки – відомість-реєстр розрахункових чеків власників майнових часток (паїв); відомість розрахунку фонду відтворення

орендованих основних засобів і відомість нарахування амортизації орендованого майна. Стосовно відображення в обліку оренди землі пропонується використовувати картку аналітичного обліку орендованої земельної ділянки і земельної частки (паю) та інвентарний список орендованих земельних ділянок і земельних часток (паїв) (табл.1).

Таблиця 1

Перелік основних реквізитів пропонованих форм обліку орендованих земельних ділянок і земельних часток (паїв)

Перелік основних реквізитів	Пропоновані форми	
	Картка аналітичного обліку орендованої земельної ділянки і земельної частки (паю)	Інвентарний список орендованих земельних ділянок і земельних часток (паїв)
1	2	3
Назва документа	+	+
Категорія земель, види угідь	+	+
Номер документа, що підтверджує право власності (сертифікат, державний акт)	+	-
Відмітка про надходження: - дата складання - шифри рахунків - первісна вартість, грн.	+	+
Площа, га	+	+*
Капітальні витрати на поліпшення землі, грн.	+	-
Відмітка про вибуття: - повернення; - суборенда; - інші причини	+	+
Коротка характеристика орендованої земельної ділянки і земельної частки (паю)	+	+*
Використання орендованої земельної ділянки і земельної частки (паю)	+	-

*- Інформація в пропонованих формах деталізована

У роботі з'ясовано, що звітні форми не повною мірою враховують специфіку сільськогосподарського виробництва, не забезпечують управлінський персонал достатньою інформацією про орендовані об'єкти. У зв'язку з цим запропоновано нові форми внутрішньогосподарської звітності – „Відомість про стан орендованих земельних ділянок і земельних часток (паїв) за звітний період” та „Відомість про стан орендованого майна за звітний період”, опрацьовано методику їх складання. Це сприятиме накопиченню інформації про інтенсивність та ефективність використання орендованих об'єктів, забезпечить їх раціональне використання і стане підґрунтям для прийняття управлінських рішень.

Трудомісткість процесів обліку орендних операцій спричинила необхідність виділення пакета прикладних програм „Орендовані основні засоби” для оснащення АРМ бухгалтера з обліку основних засобів. Використання цього пакету дозволить скоординувати потребу в орендованих засобах, покращити якість первинного обліку, усунути можливі невідповідності синтетичного й аналітичного обліку, забезпечити ефективний контроль за використанням орендованого майна, полегшити ведення звітності та підвищити обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Отримані результати дослідження науково-теоретичного і практичного характеру, пов'язані з обліком орендних операцій, дозволяють сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Узагальнення теоретичних і практичних підходів до розуміння економічної сутності категорії „оренда” дозволило навести власне визначення оренди в основу якої покладено її багатофункціональна природа. Розширення поняття сутності оренди дозволило встановити відмінності між орендою та суміжними з нею правовими інститутами, зокрема лізингом, наймом, прокатом.

2. Аналіз правового механізму договірних відносин дав змогу виявити неузгодженості законодавства щодо правильності оформлення договорів оренди. Тому для забезпечення повної реалізації договірними сторонами потенційних вигод від орендних послуг, обґрунтовано необхідність врахування додаткових умов при укладанні договору оренди майна та землі. Запровадження механізму суборенди землі зумовило необхідність вдосконалення типового договору оренди землі.

3. Для з'ясування суті оренди теоретично узагальнені класифікаційні ознаки орендних відносин. З урахуванням неоднорідності складу об'єктів оренди та специфічних особливостей їх обліку, в роботі удосконалена класифікація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку за такими ознаками: тип майна, місце відображення в обліку та звітності, строковість, право власності (суб'єкти). Запропонована класифікація враховує оренду майнових і земельних часток (паїв), які розширюють коло об'єктів обліку, та дає змогу удосконалювати облік та розробляти відповідні контрольно-облікові процедури.

4. На основі аналізу потреб користувачів у об'єктивній обліковій інформації про орендоване майно внесено пропозиції щодо удосконалення первинних документів, реєстрів аналітичного обліку оренди майна та землі. Доведена необхідність поліпшення структури звітної форми “Баланс” шляхом виділення окремого рядку “ореновані основні засоби”.

5. На підставі проведеного дослідження систематизовано порядок відображення в бухгалтерському обліку орендних операцій шляхом поліпшення організації синтетичного та аналітичного обліку за окремими субрахунками у суб'єктів орендних відносин, що сприятиме покращанню якості інформації про реальний стан здійснення цих операцій.

6. З метою підвищення аналітичності інформації про орендовані основні засоби встановлено, що позабалансовий облік у сільськогосподарських підприємствах необхідно здійснювати аналогічно первинному й інвентарному обліку власних основних засобів. Для удосконалення обліку предметів операційної оренди пропонується його здійснювати з використанням аналітичних рахунків: 011 “Орендовані необоротні активи”, 012 „Оренда цілісних майнових комплексів”, 013 „Оренда майнових часток (паїв)”, 014 „Оренда земельних ділянок”, 015 „Оренда земельних часток (паїв)” та 016 „Оренда жилих приміщень”.

У роботі досліджено й уточнено нові економічні поняття, зокрема такі як майнові та земельні частки (паї) та доведена доцільність ведення їх обліку на позабалансовому рахунку 01 „Орендовані необоротні активи”. Встановлено, що майнові частки (паї) мають певні економічні ознаки, а їх оренда є одним із джерел формування власності (володіння і користування) господарюючого суб'єкта.

Внесено пропозиції щодо порядку ведення обліку фонду відтворення орендованих основних засобів. У роботі обґрунтовано необхідність представлення інформації про непередбачені зобов'язання з оренди, облік яких доцільно здійснювати на субрахунку 043 “Непередбачені зобов'язання з оренди”.

7. Проведеним дослідженням встановлено, що поняття “земельна частка (пай)” і “земельна ділянка” слід розмежовувати, оскільки вони наділені різним економічним і правовим змістом, а для обліку їх операційної оренди використовувати різні аналітичні рахунки. Облік

земельних ділянок, отриманих у фінансову оренду, слід вести в складі основних засобів на субрахунок 101 „Земельні ділянки”.

Для здійснення заходів щодо охорони та поліпшення ґрунтів пропонується створення резерву забезпечення майбутніх витрат і платежів – фонду відтворення орендованих земельних ресурсів, на якому акумулювалися б кошти на проведення відповідних заходів. У зв'язку з цим обґрунтована методика його обліку за окремим субрахунком 475 „Фонд відтворення орендованих земельних ресурсів”.

8. У дисертації визначено задачі внутрішньогосподарського контролю орендних операцій та запропонована його методика, в основу якої покладено три складові, а саме: документальний, організаційний контроль та аналітичні процедури. Така методика дасть змогу здійснювати оптимальний комплекс проведення контрольних процедур, їх послідовність та розкрити оцінку результатів орендних операцій.

9. На основі проведеного аналізу визначено фактори, що впливають на формування облікової політики орендних операцій та конкретні положення, які дозволять отримувати достовірну й повну інформацію про орендовані об'єкти, забезпечують послідовність здійснення орендних операцій протягом тривалого періоду та логічність системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Конкретизовано елементи наказу про облікову політику стосовно практики облікового відображення орендних операцій у суб'єктів орендних відносин. Викладені пропозиції сприятимуть підвищенню інформативності обліку й аналізу та оперативності прийняття управлінських рішень.

10. Для забезпечення користувачів повною інформацією про орендовані об'єкти та з метою прийняття ефективних управлінських рішень запропоновано уніфіковані форми первинного й аналітичного обліку орендних операцій та внутрішньогосподарської звітності цих операцій, а також методика їх складання.

11. Дослідження систем і способів автоматизованої обробки облікової інформації, які представлені на ринку програмних продуктів, а також врахування особливостей процесів обліку орендних операцій зумовило необхідність виділення пакета прикладних програм „Орендовані основні засоби” для оснащення АРМ бухгалтера по обліку основних засобів та визначено склад їх задач. Це підвищить оперативність і точність облікової інформації, дасть змогу спростити обліково-аналітичні процедури й здійснювати ефективний контроль за використанням орендованих об'єктів, полегшить складання звітності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Діденко Л.М. Оренда: етапи розвитку та економічна сутність // Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету. – 2002.- № 11. – С. 188-191.
2. Братчук Л.М. Оренда: економічна сутність та відмінності від лізингу // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2002. – № 2. – С. 21-25.
3. Братчук Л.М. Склад, структура та класифікація орендної плати // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2003. – № 1(14). – С. 44-51.
4. Братчук Л.М. Правова сутність договору оренди як інформаційного джерела облікового забезпечення // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2003. – № 2 (14). – С. 40-45.
5. Братчук Л.М. Шляхи удосконалення первинного обліку орендних відносин у сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 2003. – № 12. – С. 88-94.
6. Братчук Л.М. Класифікаційні ознаки оренди для потреб бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 2003. – № 9. – С. 73-77.
7. Братчук Л.М. Шляхи удосконалення звітної інформації в умовах оренди земельних і майнових паїв // Економіка АПК. – 2004. – № 3. – С. 128-137.
8. Братчук Л.М. Організація обліку орендних операцій // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2004. – № 1. – С. 21-24.

Тези доповідей

1. Діденко Л.М. Оренда землі: правові та облікові аспекти. Збірник наукових праць Луганського національного аграрного університету. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції – в 3-х томах / За ред. В.Г. Ткаченко. Том II. – Луганськ: Вид-во “Елтон-2”, 2002. – №14(26). – С. 56-59.

2. Братчук Л.М. Умови капіталізації фінансової оренди та її вплив на побудову обліку. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина II. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи. – 2003. – С. 136-139.

Інші публікації

1. Діденко Л.М. Економічна та правова сутність оренди // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. У чотирьох частинах. Ч.2. Організація виробництва та земельні відносини. – 2002. – С. 237-241.

АНОТАЦІЯ

Братчук Л.М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” УААН, Київ, 2005.

Дисертація присвячена комплексному дослідженню теоретичних, методологічних проблем та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення нормативно-методологічної бази системи обліку оренди в сільськогосподарських підприємствах.

Уточнено економічну сутність оренди, встановлено її відмінності між лізингом, наймом та прокатом. Досліджено правовий механізм договірних відносин й обґрунтовано необхідність врахування додаткових умов при укладанні договору оренди майна та землі. Розглянуто й удосконалено класифікацію орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку.

Вивчено сучасний стан документування орендних операцій та доведена потреба у формуванні високоякісної інформації про орендовані об’єкти. У зв’язку з цим модифіковані та розроблені нові форми первинного та аналітичного обліку орендних операцій. Також доповнено існуючу форму фінансової звітності “Баланс” та запропоновано форми внутрішньогосподарського звітності. Враховуючи особливості орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах, удосконалено методику їх обліку та наведено перелік обов’язкових елементів облікової політики цих операцій у суб’єктів орендних відносин. Визначено завдання та запропоновано методику внутрішньогосподарського контролю орендних операцій. Доведено необхідність та розкрито можливості удосконалення обліку орендних операцій в умовах застосування комп’ютерних технологій.

Ключові слова: оренда, орендні відносини, методика обліку орендних операцій, договір оренди, облікова політика, внутрішньогосподарський контроль.

АННОТАЦИЯ

Братчук Л.М. Учет арендных операций в сельскохозяйственных предприятиях. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. Национальный научный центр “Институт аграрной экономики” УААН, Киев, 2005.

Диссертация посвящена теоретическому и практическому обоснованию положений организации и методики учета аренды, а также разработке рекомендаций по совершенствованию нормативно-методологической базы системы учета арендных операций в

сельскохозяйственных предприятиях. Объектом исследования являются арендные операции, порядок их организации и отображения в системе учета сельскохозяйственных предприятий, а предметом – совокупность теоретических, организационных, методологических и практических вопросов учета арендных операций.

В работе доказана эффективность существования и необходимость развития аренды в сельскохозяйственных предприятиях. Обобщены теоретико-методологические подходы к раскрытию сущности аренды, что позволило дать ее собственное определение. Аренда – это регулируемый договором способ реализации отношений собственности между арендодателем и арендатором, которые проявляются как функция формирования материальных факторов производства и как хозяйственная операция по поводу распределения прав владения, пользования и распоряжения оборотными активами в обмен на арендную плату. Определено место аренды среди экономических категорий (лизинг, найм, прокат).

Обоснована необходимость усовершенствования правового механизма арендных процессов как одного из методов их регулирования. Даны практические рекомендации юридического оформления договоров аренды имущества и земли в сельском хозяйстве, в частности расширено их содержание дополнительными условиями. Усовершенствована классификация аренды для учетных целей, в которой выделены следующие признаки: тип имущества, место отображения в учете и отчетности, срок аренды, условия начисления амортизации, право собственности (субъекты).

Предложена модель документирования учета, которая будет способствовать раскрытию необходимой информации заинтересованным пользователям. Усовершенствованы и разработаны новые формы документов первичного и регистры аналитического учета арендных операций. Автором изучены методы оценки объектов аренды и предложено для их учета использовать рыночную стоимость.

Особое внимание уделено анализу действующей практики учета арендных операций в сельскохозяйственных предприятиях и разработаны предложения по их усовершенствованию, а также по использованию производственного метода начисления амортизации у субъектов арендных отношений. Уточнено теоретическое обоснование экономической сущности имущественного пая. Обосновано, что имущественный пай имеет ряд характерных признаков, а его аренда является одним из источников формирования собственности (владения и пользования).

Для усовершенствования учета объектов операционной аренды предложено их отображение на отдельных субсчетах: 011 “Аренда оборотных активов”; 012 “Аренда целостных имущественных комплексов”; 013 “Аренда имущественных паев”; 014 “Аренда земельных участков”; 015 “Аренда земельных паев”; 016 “Аренда жилых помещений”.

Исследования сути и содержания категорий “земельные участки” и “земельные паи” дали основание для выяснения отличий между ними и построения рациональной системы их учета.

С целью проведения мероприятий по охране и улучшению почвы, автором предлагается создание фонда воспроизводства арендованных земельных ресурсов (в форме резерва обеспечения будущих затрат и платежей) для аккумулирования средств на нем, как одного из источников покрытия затрат. Предложена методика учета данного фонда с использованием субсчета 475 “Фонд воспроизводства арендованных земельных ресурсов”.

Определены основные задачи и методика внутривладельческого контроля арендных операций, которая должна включать: документальный и организационный контроль и аналитические процедуры. Установлены основные факторы, влияющие на формирование учетной политики при осуществлении арендных операций, разработаны конкретные положения, которые должны отображаться в приказе об учетной политике предприятия.

Учитывая потребность сельскохозяйственных предприятий в систематизированной информации, обоснована целесообразность внесения изменений в отчетную форму “Баланс”. С целью более полного обеспечения информационных потребностей управленческого персонала относительно аренды имущества и земли разработаны новые формы внутривладельческой отчетности: “Сведения о состоянии арендованного имущества за отчетный период”, “Сведения о

состоянии арендованных земельных участков и земельных паев за отчетный период”, а также методика их составления.

Доказана необходимость использования компьютерных технологий при формировании и обработке информации относительно учета арендных операций. Проведено исследование различных программных продуктов, на основании которого выделена необходимость создания пакета прикладных программ “Арендованные основные средства” для оснащения АРМ бухгалтера по учету основных средств в сельскохозяйственных предприятиях и определен состав их задач, что позволит увеличить оперативность и точность учетных данных.

Ключевые слова: аренда, арендные отношения, методика учета арендных операций, договор аренды, учетная политика, внутривозвратный контроль.

ANNOTATION

Bratchuk L.M. The account of lease operation in agricultural enterprises. - Manuscript.

Thesis for a Master's degree (candidate of science, ec.), speciality 08.06.04 – Accounting, analysis and audit. National scientific centre "Institute of agrarian economy" UAAS, Kyiv, 2005.

The thesis is dedicated to complex study theoretical, methodological problems and development practical recommendation for improvements normative-methodological base of the system of the account of the lease in agricultural enterprises.

The economic essence of the lease is elaborated, and installed its differences between leasing, hiring and renting. The explored legal mechanism of the contractual relations and validly need of the account of the additional terms at conclusion of agreement leases property and land. The categorization lease operation for need of the accounting is considered and advanced.

Modern condition document lease operation is studied and need for shaping of high-quality information on rented object is proved. In this connection a new forms primary and analytical account lease operation are modified and designed. Is it also complemented existing form to financial reporting "Balance" and is offered forms inwardly economic to reporting. Considering particularities lease operation in agricultural enterprise, is advanced methods of their account and is brought list obligatory element account politicians these operation beside subject of the lease relations. The define problem and is offered principles for inwardly economic supervision lease operation. Proved need and reveal possibility of the improvement of the account lease operation in term of the using computer technology.

The Keywords: lease, lease relations, methods of the account lease operation, treaty of the lease, account policy, inwardly economic supervision.

Підписано до друку 16.02.2005. Формат 60x84/16. Папір офсетний.

Ум. друк. арк. 0,9. Обл.-вид. арк. 0,9. Тираж 100 пр. Зам. № 109.

Видання та друк – Національний науковий центр „Інститут аграрної економіки”
03127, м. Київ-127, вул. Героїв Оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01.2005 р.