

для розробки національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі;

4) принцип нарахування як критерій застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності як стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Прикладом сучасної гармонізації облікових інформаційних систем також є розробка Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Щоб розробити сучасний механізм такої гармонізації, необхідно було вивчити такі проблеми, як вплив законодавства та економічного розвитку країн на бухгалтерську освіту, вплив стандартів освіти та професійної діяльності на якість інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень, підвищення ролі університетів в освітньому процесі, активізація співробітництва університетів з професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів [3].

Основу корпоративних механізмів складають облікові інформаційні системи. Облікова інформація також є найважливішою складовою корпоративних економічних інформаційних систем і об'єктивно взаємопов'язана та взаємодіє з іншими її складовими, такими як фінансова, податкова, управлінська, аналітична. Виходячи з таких теоретичних засад, необхідно робити системне розмежування облікової інформації на конкретні її види. Між тим, існує думка, що вся облікова інформація є аналітичною [4, с. 13]. Але на наш погляд, скоріше це основна якісна характеристика облікової інформації – її аналітичність, тобто майже необмежена можливість використання для розв'язання економічних проблем передусім у корпоративному середовищі. Безпосередньо корпоративне середовище розподіляється на фінансові та нефінансові корпорації. В Україні найбільшого розвитку набули нефінансові корпорації.

Облікову інформацію таких корпоративних структур та відповідні категорії можна згрупувати в окремі групи: обліково-економічна (наприклад, амортизація);

► обліково-фінансова (активи, капітал, зобов'язання, дохід, витрати, фінансовий результат: прибуток або збиток);

► обліково-аналітична (її об'єктом є конкретні ресурси в їх фізичній формі та розрахункові відносини);

► обліково-податкова (валовий дохід, валові витрати);

► обліково-управлінська (інформація за видами витрат, по центрах відповідальності);

► обліково-правова ("облікова політика", "робочий план рахунків").

Обліково-аналітична інформація та відповідні облікові категорії як локальні інформаційні системи являють собою найбільшу групу в наведеній класифікації. Тому її, у свою чергу, також можна поділити на такі підгрупи:

► господарські засоби або елементи структури активів, наприклад, основні засоби, нематеріальні активи тощо;

► елементи структури власного капіталу, наприклад, статутний капітал, нерозподілений прибуток;

► елементи структури зобов'язань, наприклад, поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;

► складові доходу, витрат, прибутку або збитку;

► показники прибутковості (рентабельності) або збитковості;

► показники обертання елементів активів, зобов'язань, власного капіталу;

► показники ефективності використання матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів суб'єкта господарювання, наприклад, капіталовіддача, продуктивність праці;

► натуральні, трудові показники, наприклад, реалізація продукції у натуральних показниках;

► показники, які характеризують взаємозв'язки вище наведених показників, наприклад, співвідношення обертання дебіторської та кредиторської заборгованості.

Таким чином, можна визначити, що в результаті проведеного у статті дослідження визначено шляхи вдосконалення обліково-аналітичного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, до яких належать: по-перше, розробка концепції системи обліково-аналітичної інформації, відповідно до якої обліково-аналітична інформація є складовою системи облікової інформації, взаємопов'язана з іншими видами інформації, займає домінуюче положення в ієрархії підсистем, є основою для прийняття економічних рішень з метою розв'язання економічних проблем. По-друге, розробка теоретичних засад корпоративних обліково-аналітичних інформаційних систем та їх моделей. По-третє, застосування до побудови обліково-аналітичних інформаційних систем таких інструментів, як стандартизація, гармонізація та трансформація облікової інформації. По-четверте, визначення стандартних економічних проблем та розробка відповідних стандартних обліково-аналітичних інформаційних систем для практичного їх застосування в корпоративному середовищі як домінуючих в економічній системі держави. Перспективними дослідження, обліково-аналітичних інформаційних систем залишаються й на далі у зв'язку з постійними змінами корпоративного середовища; появою нових економічних проблем забезпечення збереження капіталу; суперечностями механізму корпоративного управління та необхідністю його вдосконалення.

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. за ред. С.Ф.Голова. – К., 2000. 2. Господарський Кодекс України // Українська інвестиційна газета. Нормативна база. – 2003. 3. Голова С.Ф. XXVIII Конгрес Європейської асоціації бухгалтерів // Школа професійного бухгалтера. – 2004. – № 9 (33). – С. 5–6. 4. Гетьман В.Г. Новый образовательный стандарт – важное звено в системе повышения профессиональной подготовки бухгалтеров и аудиторов. – XXI век: новая модель специалиста-экономиста // Тезисы докладов и выступлений на Междунар. науч.-метод. конф. (28–30 марта 2000 года). – М., 2000. 5. Шеєць В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К., 2003.

Надійшла до редколегії 27.05.04

Н.О.Гура, канд. екон. наук, доц.

ОБЛІК ОРЕНДИ МАЙНА В ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Розглянуто облік оренди комунального майна в житлово-комунальному господарстві, порядок оцінки державного і комунального майна та порядок використання орендної плати.

This article is devoted to the lease municipal assets accounting in the housing and communal services, the assessment and the rent distributions.

Надання в оренду державного і комунального майна має ряд суттєвих особливостей, зокрема, регламентований розмір орендної плати, порядок її розподілу між підприємством та державою, що призводить до деякої ме-

тодологічної невизначеності щодо порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку. Державою приділяється багато уваги питанням методики оцінки об'єктів оренди та визначення розміру орендної плати за державне та

© Н.О.Гура, 2005

комунальне майно (Закони [1; 2] та Методики [4; 5]). У професійній бухгалтерській пресі розглядаються питання обліку оренди державного і комунального майна, але в науковій літературі цим питанням приділено недостатньо уваги. У той же час існують проблемні питання, пов'язані, в першу чергу, з відображенням в обліку перерахування до бюджету частини орендної плати, включення її до валового доходу та порядку оподаткування ПДВ.

Мета статті полягає в розкритті особливостей надання в оренду державного і комунального майна та уточнення методології обліку оренди майна в житлово-комунальному господарстві.

Згідно з поставленою метою у статті вирішувались такі завдання:

- визначення порядку та особливостей надання в оренду комунального майна;
- розкриття порядку оцінки об'єктів оренди та розподілу орендної плати;
- розкриття порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку оренди комунального майна.

На сьогодні існують різні визначення оренди: згідно із Законом [1] – це засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності, а відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 14 [3] – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

У П(С)БО 14 дано визначення операційної та фінансової оренди. У житлово-комунальних підприємствах має місце оперативна оренда приміщень та інших основних засобів. При цьому треба звертати увагу на третю та четверту ознаку фінансової оренди, щоб оренда не перетворилася з операційної на фінансову, – строк оренди не повинен перевищувати половину строку корисного використання, а загальний розмір орендних платежів повинен бути менше справедливої вартості об'єкта оренди.

Порядок надання в оренду державного і комунального майна регламентується Законом [1] і Методиками [4; 5].

У житлово-комунальному господарстві орендодавцем нерухомого майна є органи, уповноважені органами місцевого самоврядування управляти комунальним майном, а щодо нерухомого майна – самі комунальні підприємства. Оренда цілісних майнових комплексів у комунальному господарстві практично не має місця.

Договір оренди містить інформацію про об'єкт оренди і його вартість, термін дії договору, розмір і порядок сплати орендної плати, відповідальність сторін тощо. Якщо в оренду надається приміщення, то в договорі окремо визначається вартість комунальних послуг та порядок їх сплати.

При передачі в оренду державного та комунального майна регламентується розмір орендної плати, порядок її використання, обов'язковість оцінки майна, інколи централізовано визначаються орендарі.

Розмір орендної плати за орендоване комунальне майно регламентується Методикою [4] і становить від 1 до 20 % експертної вартості орендованого майна за рік залежно від цільового призначення об'єкта оренди: 20 % при розміщенні закладів охорони здоров'я. Для орендарів – бюджетних організацій, а також інвалідів з метою використання під гаражі для спеціальних засобів пересування розмір річної орендної плати становить 1 грн. Для вітчизняних юридичних і фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, які провадять виробничу діяльність, встановлюється коефіцієнт 0,8 до розміру орендної плати.

Для об'єктів, що перебувають у комунальній власності, методика розрахунку та порядок використання орендної плати визначаються органами місцевого самоврядування згідно із п. 2 ст. 19 Закону [1].

Орендна плата = експертна вартість об'єкта $\times$ орендну ставку

Розмір орендної плати при оренді нерухомого державного майна підлягає щомісячному перегляду у зв'язку зі зміною індексу інфляції, що передбачено ст. 21 Закону [1]. Порядок індексації орендної плати встановлено у п. 12 і 13 Методики [4].

Експертна оцінка державного та комунального майна здійснюється згідно з Методикою [5] і Законом [2]. Пунктом 19 Методики визначено, що при оренді нерухомого майна здійснюється його незалежна оцінка за оплатою вартості робіт з оцінки за домовленістю сторін. Експертна оцінка об'єкта оренди повинна враховувати його місцезнаходження, забезпеченість інженерними мережами тощо.

При передачі в оренду нежитлового приміщення, яке є частиною будівлі, оцінка його вартості проводиться безпосередньо або розрахунковим шляхом. Вартість будівлі: площу всієї будівлі $\times$ площу приміщення

Вартість переданого в оренду майна, в тому числі окремих приміщень в будинку, відображається у формі № 5 річної фінансової звітності підприємств "Примітки до фінансових звітів".

На сьогоднішній день проблема більшості комунальних підприємств полягає в низькій, як правило, експертній оцінці майна (нижче його балансової вартості) і, відповідно, в низькій орендній платі. Одним із виходів з цього положення може бути надання в оренду майна на конкурсних засадах, що дозволяє встановлювати більший розмір орендної плати згідно з п. 1 ст. 19 Закону [1] і п. 8 Методики [4]. Така практика існує в деяких регіонах України.

Використання плати за орендоване комунальне майно: згідно із п. 17 Методики [4] комунальні підприємства отримують 70 % орендної плати, а 30 % орендної плати спрямовуються до державного бюджету. Методикою [4] не визначено, хто повинен робити перерахування 30 % орендної плати до бюджету – орендар чи орендодавець. На практиці зустрічаються обидва ці варіанти, хоч Фонд держмайна рекомендує перерахування робити орендарю, зокрема наказом № 1774 від 23 серпня 2000 р. У житлово-комунальному господарстві порядок розподілу орендної плати між житлово-комунальними підприємствами і бюджетом встановлюють місцеві органи влади і на сьогодні мають місце такі варіанти:

- перераховують до бюджету не тільки 30 % орендної плати, а й більше, причому в деяких регіонах перерахування робить орендодавець, а в деяких орендар;
- залишають у розпорядженні комунального підприємства 100 % орендної плати замість надання дотацій на покриття збитків;
- залишають комунальному підприємству 100 % орендної плати, але з визначеними напрямками її цільового використання (обслуговування ліфтів тощо).

Податок на прибуток сплачується на загальних підставах з прибутку від орендної послуги; валовий дохід визначається за першою подією і зменшується на суму амортизаційних відрахувань за переданим в оренду об'єктом. Валові витрати виникають при оплаті орендодавцем комунальних послуг за орендованим приміщенням, вони також визначаються за першою подією. Найбільш проблемним питанням на сьогодні є питання включення до складу валового доходу тієї частини орендної плати, яку орендодавець спрямовує до бюджету. ДПАУ в кількох листах розглядала ці питання, але однозначного тра-

тування не дала. Тому деякі автори пропонують при отриманні (нарахуванні) орендної плати всю її суму включати до валового доходу, а при перерахуванні 30 % до бюджету включати цю суму до валових витрат. Вважаємо, що найбільш чітко визначена позиція ДПАУ в листі від 19.05.2000 р. № 6930/7/15-1117, де зазначено, що держпідприємство-орендодавець повинно включати до складу валового доходу тільки ту частину орендної плати, що залишається в його розпорядженні. Наступні листи цю думку, в кінцевому підсумку, не змінили. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість виникає при сплаті орендної послуги.

Вартість орендної послуги = собівартість орендної послуги + прибуток на користь орендодавця + ПДВ.

Податкове зобов'язання з ПДВ при оренді виникає за першою подією, на ці операції касовий метод обліку ПДВ не поширюється. База оподаткування відповідно до п. 4.1 Закону про ПДВ визначається, виходячи з повної вартості орендної плати, тому при перерахуванні до бюджету 30 % орендної плати орендарем, податкове зобов'язання з ПДВ в орендодавця виникає на всю суму орендної плати (а в орендаря також виходячи з усієї

суми орендної плати виникає право на податковий кредит). Ця думка підтверджується і листом ДПАУ від 23.04.2003 р. № 3660/5/15-2316.

У бухгалтерському обліку дохід від оренди в комунальних підприємствах відображається на рахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів", а в житлових організаціях – на рахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", бо для них надання в оренду нежитлових приміщень є основною діяльністю. Розрахунки з орендарями комунальні підприємства ведуть на рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами", а в житлових організаціях доцільно використовувати окремий субрахунок 379 – "Розрахунки з орендарями нежитлових приміщень" у зв'язку зі значною кількістю останніх.

Бухгалтерські проведення розглянемо на прикладі: орендна плата становить 14400 грн, з них 2400 грн ПДВ. Перерахування до бюджету становлять 30 % – 3600 грн.

У таблиці 1 наведено бухгалтерські проведення з обліку оренди в комунальних підприємствах за умов перерахування 30 % орендної плати до бюджету комунальним підприємством – орендодавцем; також наведено проведення з оплати комунальних послуг.

Таблиця 1

№ п/п	Зміст операції	Сума	Дт	Кт	ВД
1	Перша подія – надання орендної послуги				
1	Нараховано орендну плату з орендарів	14400	377 (379)	713 (703)	8400
2	Нараховано борг орендарів нежитлових приміщень з оплати комунальних послуг	3000	379	703	2500
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2900	713, 703	641. ПДВ	
4	Нараховано борг бюджету в розмірі 30 % орендної плати	3600	949	642	
5	Перераховано до бюджету орендну плату	3600	642	311	
6	Нараховано амортизацію переданих в оренду ОЗ	2000	949	13	
7	Списано на рахунок фінансових результатів: дохід від оренди собівартість	14500 5600	713, 703 791	791 949	
8	Надійшла оплата від орендарів	17400	311	377, 379	
1	Перша подія – передоплата				
1	Отримано передоплату	14400	311	681	8400
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2400	643	641	
3	Нараховано орендну плату з орендарів (надано орендні послуги)	14400	377 (379)	713 (703)	
4	Списано ПДВ	2400	713, 703	643	
5	Здійснено залік авансу	14400	681	377, 379	
6	Нараховано борг бюджету в розмірі 30 % орендної плати	3600	949	642	
7	Перераховано до бюджету орендну плату	3600	642	311	
8	Нараховано амортизацію переданих в оренду ОЗ	2000	949	13	
9	Списано на рахунок фінансових результатів дохід від оренди собівартість	12000 5600	713, 703 791	791 949	

У таблиці 2 наведено бухгалтерські проведення з обліку оренди в комунальних підприємствах за умови перерахування 30 % орендної плати до бюджету орен-

дарем. Орендна плата, отримувана орендодавцем, складе 14400–3600=10800 (грн), з них ПДВ – 2400 (грн).

Таблиця 2

№п/п	Зміст операції	Сума грн.	Дт	Кт	ВД
1	Перша подія – надання орендної послуги	10800	377 (379)	713 (703)	8400
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2400	713, 703	641. ПДВ	
3	Нараховано амортизацію переданих в оренду ОЗ	2000	949	13	
4	Надійшла оплата від орендарів	10800	311	377, 379	
5	Списано на рахунок фінансових результатів дохід від оренди собівартість	8400 2000	713, 703 791	791 949	
7	Надійшла оплата від орендарів	10800	311	377, 379	

№п/п	Зміст операції	Сума грн.	Дт	Кт	ВД
1	Перша подія – передоплата				
2	Отримано передоплату	10800	311	681	8400
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	2400	643	641	
4	Нараховано орендну плату з орендарів (надано орендні послуги)	10800	377 (379)	713 (703)	
5	Списано ПДВ	2400	713, 703	643	
6	Здійснено залік авансу	14400	681	377, 379	
7	Нараховано амортизацію переданих в оренду ОЗ	2000	949	13	
	Списано на рахунок фінансових результатів				
	Дохід від оренди	5600	713, 703	791	
	Собівартість	12000	791	949	

У статті визначено проблемні питання оренди комунального майна, запропоновано методику бухгалтерського і податкового обліку орендних операцій в ЖКГ, яка має практичне значення для обліковців.

1. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.92. № 2269 // Все про бухгалтерський облік. – 1999. – № 77. 2. Про оцінку майна, майнових прав і професійну оцінну діяльність в Україні:

Закон України від 12.06.01. № 2658 // www.zakon.gov.ua. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000. № 181 4. Методика розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна, затверджена постановою КМУ від 4.10.95. № 786 5. Методика оцінки об'єктів оренди, затверджена постановою КМУ від 10.08.95. № 629 в редакції постанови КМУ від 02.01.03. – № 3.

Надійшла до редколегії 22.04.04

С.С.Ковальчук, канд. екон. наук, доц/

ЯКА МОДЕЛЬ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ВІДПОВІДАЄ ЕКОНОМІЧНИМ ІНТЕРЕСАМ УКРАЇНИ?

Визначено суть і складові переходу до інноваційної моделі розвитку, її відповідність національним інтересам України. Сформульовано пропозиції щодо поєднання державних і ринкових важелів в інтенсифікації інноваційних процесів.

Are defined the essence and the components of the transition to the innovatory model of extension, its conformity to the national interests of Ukraine. Are formulated the offers as to the government's part and the use of the mechanisms of the market in the intensification of the innovatory process.

У сучасному глобалізованому світі інтенсивна науково-технічна й інноваційна діяльність дедалі більше стає запорукою економічного піднесення країн, сприяє формуванню прогресивної структури суспільного виробництва, максимальному використанню інтелектуального потенціалу нації, нагромаджених нею знань і досягнень попередніх етапів розвитку. Не випадково інноваційна проблематика все активніше розглядається у працях вітчизняних теоретиків-науковців і практиків-управлінців [1; 2; 3; 4]. Цілком справедливо головна увага приділяється формуванню інституційної основи, визначенню ключових напрямів становлення й розвитку інноваційної моделі для української економіки, яка формується в глобалізаційній системі координат і не може не спиратися на цивілізаційні досягнення, а тим більше рухатися вперед всупереч нинішнім головним світовим тенденціям [5, с. 6–7].

Зрозуміло, що перехід на інноваційний шлях зростання має обов'язково передбачати аналіз факторних параметрів розвитку національної економіки нашої країни і, зокрема, генетичний код, спиратися на досягнуті матеріальні здобутки та інтелектуальний потенціал. До того ж важливо враховувати особливості трансформаційного процесу, виникнення і становлення нових суб'єктів економічних відносин, впровадження суто ринкових форм і методів господарювання. У цьому зв'язку актуалізується питання щодо ролі інноваційної моделі в гармонізації функціонування системи економічних інтересів і, передусім, визначеності рівнів її відповідності та сприяння реалізації національного економічного інтересу.

Найчастіше інноваційна модель економічного розвитку розглядається як теоретичне вираження стратегічних напрямів, структур, мотивацій, механізмів, спрямованих на формування інноваційного типу розширеного відтворення національних господарств [11, с. 31]. Її

успішна реалізація значно залежить від підтримки розробки різноманітних нововведень і механізмів їхнього впровадження на загальнодержавному й регіональному рівнях. У ній закладено концепцію економічного розвитку, для якої характерні визначеність пріоритетів та обґрунтованість якісних і кількісних параметрів впливу наукових, технологічних факторів на динаміку соціально-економічних показників.

Представниками різних наукових концепцій справедливо підмічено, що сучасне економічне зростання характеризується посиленням значення й вагомості науково-технічного прогресу та інтелектуалізації основних факторів виробництва. Впровадження нових технологій стало ключовим чинником ринкової конкуренції, основним засобом підвищення соціально-економічної ефективності, покращання якості товарів і послуг. Розширене відтворення нововведень дозволяє передовим фірмам отримувати надприбутки за рахунок монопольного присвоєння інтелектуальної ренти, що утворюється при впровадженні інноваційних продуктів і технологій (продукції).

На сьогодні відомі різні підходи до визначення моделі інноваційного розвитку залежно від використання основоположного критерію, у тому числі: національна ознака; щільність взаємозалежностей стану інноваційної сфери, патентної системи і заходів захисту інтелектуальної власності; сила впливу ендегенних та екзогенних чинників на інноваційне зростання; спосіб формування і функціонування національної інноваційної системи; сила впливу на трансформацію економічних систем; зміцнення позицій середнього класу. Названі аспекти є надзвичайно важливими і безперечно їх доцільно враховувати при формуванні "своєї" моделі інноваційного розвитку. Але вони, будучи необхідними, не можуть вважатися єдиною достатньою умовою дослідження даної проблеми.

© С.С.Ковальчук, 2005