

[Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://www.portal.rada.gov.ua>

3. Про затвердження Наказу про організацію роботи по переходу банків України на міжнародну систему бухгалтерського обліку і статистики: Наказ НБУ від 03.08.1992 р. № 46.

4. Про затвердження Наказу про організацію роботи по переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і статистики: Наказ НБУ від 13.08.1993 р. № 82.

5. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках: Постанова Правління НБУ від 30.12.98 № 566 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://www.portal.rada.gov.ua>

6. Про затвердження Програми переходу на міжнародну системи бухгалтерського обліку та звітності: Постанова КМУ від 17.11.1995 р. № 285 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу <http://zakon.nau.ua>

7. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова КМУ від 28.10.1998р. №1706 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу <http://zakon.nau.ua>

8. Кіндрацька Л. М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і практика: Монографія. — К.: КНЕУ, 2002. — 286 с.

9. Снігурська Л. П. Облік в банках (У схемах і таблицях) : навч. посіб./ Л. П. Снігурська ; за за. ред. д-ра екон. наук, проф. Л. М. Кіндрацької. — К.: КНЕУ, 2009. — 519 с.

Стаття надійшла до редакції 25.04. 2010 р.

УДК 338.22.01 : 657.41

Н. М. Лисенко,

канд. екон. наук, доцент,
професор кафедри обліку підприємницької діяльності,

М. В. Януш,

студентка,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВПЛИВ ТРАНСФОРМАЦІЇ ВІДНОСИН ВЛАСНОСТІ НА ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

В статье анализируется влияние трансформации отношений собственности на бухгалтерский учет собственного капитала субъектов частной собственности в условиях применения форм государственно-частного партнерства: аренды, концессии целостных имущественных комплексов государственной и коммунальной собственности.

Ключевые слова: трансформация, учет, капитал, собственность.

The paper analyzes the impact of the transformation of property relations in accounting from the private equity ownership in the application forms of public-private partnership: the lease, the concession of integral property complexes of state and municipal ownership.

Key words: transformation, accounting, capital, ownership.

У статті аналізується вплив трансформації відносин власності на бухгалтерський облік власного капіталу суб'єктів приватної власності в умовах застосування форм державно-приватного партнерства: оренди, концесії цілісних майнових комплексів державної і комунальної власності.

Ключові слова: трансформація, облік, капітал, власність.

Характерний для економіки України шлях роздержавлення та приватизації державної власності обумовив трансформацію відносин власності економіки адміністративно-командного типу, тобто перетворення державної в інші форми власності [1, 2]. Як зазначали науковці В. О. Рибалкін, І. В. Лазня [3], це пов'язано з децентралізацією, демонополізацією та диверсифікацією економіки та їх проявами: корпоратизацією, орендизацією, концесією, передачею майна в господарське відання чи оперативне управління як правових форм володіння, розпорядження і користування колективними за своєю природою засобами виробництва (державної чи комунальної) суспільної власності, а разом з цим і практичним звільненням держави від функцій безпосереднього централізованого управління діяльністю суб'єктів державного та комунального секторів економіки.

Перетворення суспільної загальнодержавної як такої у різні форми власності, у т.ч. комунальної та приватної власності, відбувається в Україні і протягом останніх десятиліть. Через роздержавлення державного та комунального майна в Україні створюються підприємства різних форм власності та організаційно-економічних форм господарювання (наприклад, корпоратизовані акціонерні та інші господарські товариства, орендні, приватні підприємства) тощо.

На сучасному етапі становлення ринкової економіки актуальною є ідея державно-приватного (публічно-приватного) партнерства, яке визначається терміном «Public-Private Partnership» та аббревіатурою «PPP» (три пі) [4—6], як альтернатива приватизації та оптимальний механізм залучення органами державної влади та органами місцевого

самоврядування (ОМС) фінансових ресурсів й управлінських навичок бізнесу для надання різних послуг населенню та розвитку інфраструктури, нібито без втрати суспільної власності та контролю за цими процесами. На жаль, як свідчить суспільна думка в Україні, позитивних прикладів ефективної співпраці практично немає [7, 8].

Проте, оренда, концесія, спільна діяльність управління державним та комунальним майном стають в останні роки поширеними формами трансформації відносин власності. Відомо, що такі форми відносин передбачають передачу засобів виробництва, майна державної, комунальної власності у тимчасове користування, володіння, часткове розпорядження на підставі умов договорів, тоді як ст. 92 Конституції України передбачено виключно законами України визначаються правовий режим власності та засади цивільно-правової відповідальності [9]. В Україні ці економічні відносини та правовий режим, правові форми реалізації права власності у сфері господарювання закріплено Цивільним та Господарським кодексами, іншими спеціальними законами України [10—16].

Унаслідок недосконалих правових, економічних механізмів відносин власності, організаційно-правових форм господарювання, неврегульованості законодавчих норм щодо економічних (ціноутворення), податкових, облікових аспектів оренди, концесії, спільної діяльності, управління майном виникає можливість привласнення, розтрати або заволодіння майном суспільної власності суб'єктами господарювання-партнерами (орендарями, концесіонерами, управителями) та збільшення власного капіталу приватних підприємств. З метою запобігання ризиків втрати суспільної власності, на нашу думку, потребує уваги і вдосконалення відповідна нормативна база та врегулювання організаційно-економічних, облікових питань при здійсненні операцій з державним (комунальним) майном, інвестуванні бюджетних коштів державою, ОМС, фізичними особами — споживачами, іншими інвесторами суб'єктам господарювання-партнерам різних форм власності.

Зокрема, актуальними для сучасного етапу формування ринкової економіки є вдосконалення відносин та правових механізмів їх реалізації з оренди (подібна ситуація при концесії, управлінні) об'єктів цілісних майнових комплексів (ЦМК) у сферах діяльності, які за законодавством не підлягають приватизації: наприклад монопольні системи централізованого

водопостачання, водовідведення, теплопостачання тощо. Складність сучасного облікового процесу полягає в тому, що законодавець передбачив постановку на баланс орендаря таких орендованих об'єктів, з правом їх амортизації на умовах договору оренди. Тобто, формально прирівняли орендований ЦМК державної (комунальної) власності до власного капіталу орендаря незалежно від організаційно-правової форми господарювання орендаря.

Оскільки, якісний і достовірний бухгалтерський облік покликаний забезпечувати достовірну інформацію про фінансовий стан орендаря (концесіонера, управителя) і організацію ефективного контролю за збереженням і раціональною експлуатацією майна державної і комунальної власності, то важливо застосовувати обґрунтовані методологічні підходи та методики обліку операцій з орендованими об'єктами ЦМК. Адже на основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова, статистична, оперативна звітність, які є джерелом інформації для аналізу власного капіталу суб'єкта господарювання, як критерію оцінки надійності та гаранта виконання його зобов'язань, а також для аналізу наявності та ефективності використання державного та комунального майна, переданого в оренду (концесію, управління тощо) [17, 18].

Оскільки механізми взаємовідносин між орендарями державного і комунального майна та орендодавцями характеризується наявністю багатьох не врегульованих питань економічного, юридичного та фінансово-облікового аспектів, це знижує ефективність партнерства у їх відносинах, несе ризики невиконання орендарем взятих зобов'язань щодо виконання інвестиційної програми з поліпшення основних засобів, їх повного повернення при відсутності заходів витребування, окрім судового врегулювання та впливає на збереження майнових об'єктів державної і комунальної власності, особливо у сферах, які забезпечують життєдіяльність міст, селищ, сіл та держави в цілому [15].

Так, положення Закону України «Про оренду державного і комунального майна» і, зокрема ст. 23 є суперечливими та не врегульованими з нормами законодавства про природні монополії, про ціноутворення, про оподаткування прибутку підприємств.

Порядок бухгалтерського обліку операцій із оренди ЦМК на сьогодні взагалі нормативно не визначений. А Інструкція про

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій містить лише окремі вказівки з обліку орендованих ЦМК [19].

Разом з цим, положення П(С)БО 14 «Оренда» на операції з ЦМК не поширюються і не містить методологічних засад відображення в обліку операцій з оренди ЦМК, у т.ч. зі списання фізично зношених об'єктів ЦМК, використання різних джерел фінансування відновлення та поліпшення майна ЦМК, у т.ч. за рахунок амортизаційних відрахувань, інвестиційної складової в тарифах на послуги, цільового фінансування капітальних трансфертів з державного і місцевого бюджетів на виконання цільових програм соціально-економічного розвитку, інших можливих джерел фінансування поліпшення об'єктів ЦМК.

На сьогодні не всі ОМС забезпечили реєстрацію та оцінку комунального майна, в т.ч. нерухомості, земельних ділянок, не врегулювали своїми рішеннями порядок і контроль за використанням інвестованих територіальною громадою та інших коштів на відновлення об'єктів оренди ЦМК, концесії та їх повернення після закінчення термінів договорів. Отже, через недосконалість законодавчо-нормативних, договірних економічних відносин, відсутність реального контролю ОМС, держави, громадськості існує загроза втрати об'єктів, які є соціально значущими і згідно п. 2 ст. 5 Закону № 2163 не підлягають приватизації.

Економічні механізми та облікові методичні підходи для впровадження довгострокових відносин інших форм приватно-публічного партнерства, в т.ч. концесії, управління майном, спільної діяльності також нормативно повно не врегульовані і мають подібні описаним недоліки.

Слід також зазначити, що згідно Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності [20] облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які є державною або комунальною власністю та не ввійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації) господарськими організаціями ведеться відповідно на рахунках 10 «Основні засоби» й 11 «Інші необоротні матеріальні активи» в

кореспонденції з субрахунком власного капіталу 425 «Інший додатковий капітал». Але при цьому відомо, що таке майно не являється власним капіталом господарського товариства. Нарахування товариством амортизації на такі основні засоби та інші необоротні матеріальні активи відображається збільшенням витрат звітного періоду та суми зносу. Одночасно у сумі, пропорційній нарахованій амортизації визнається дохід, який відображається за дебетом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» та кредитом рахунку 74 «Інші доходи».

Такий обліковий підхід призводить, по меншій мірі, до недостовірності інформації про власний капітал суб'єктів та «розчинення вартості державного (комунального) майна» і знецінення його в обліку та подальшого, як правило, списання таких об'єктів і їх трансформацію у приватну власність товариства. Питання ж обліку майнових операцій у відносинах за іншими договорами приватно-публічного партнерства згаданим Положенням взагалі не розглядаються.

Таким чином:

- недосконалість існуючих або відсутність методик обліку суб'єктами господарювання операцій з власним капіталом, зобов'язаннями за договорами оренди (концесії, управління), укладених між орендарями (приватними партнерами) та уповноваженими органами з управління державним або комунальним майном;

- відсутність у більшості випадків свідоцтв про право державної (комунальної) власності на об'єкти нерухомості, пооб'єктних реєстрів комунального (державного) майна та їх актуалізація з урахуванням проведеного поліпшення об'єктів основних засобів або ЦМК;

- нормативна неврегульованість щодо механізмів, порядку здійснення контролю підрозділами Фонду державного майна та органів місцевого самоврядування за використанням амортизаційних відрахувань об'єктів орендованих ЦМК (переданих у концесію, управління) на їх відновлення (поліпшення);

- недосконалість принципів і системи регулювання державою економічних відносин природних монополістів, зокрема забезпечення принципу самоокупності діяльності;

- недоліки системи державного цільового фінансування та ціноутворення в частині застосування методів податкового обліку для формування регульованих державою цін/тарифів,

включення інвестиційної складової, за використанням якої не створено механізмів державного контролю;;

— існування різного роду схем тіньового сектору та низка інших факторів потенційно містять ризики «вимивання», «розчинення» суспільних майнових об'єктів державної і комунальної власності та їх «скритого» привласнення.

Тобто існують реальні підстави для трансформації державної або комунальної в приватну власність, що означає ризики втрати значного виробничого потенціалу суспільної власності, яка забезпечує життєдіяльність та соціальний розвиток держави. Запобігти цим процесам можливо шляхом вдосконалення законодавчих і обліково-економічних механізмів на базі наукових досліджень. Зокрема слід:

1) привести у відповідність та вдосконалити Закони України «Про природні монополії», «Про ціни та ціноутворення», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про концесії», «Про оренду державного і комунального майна» (який по суті застарів і, норми якого, на наш погляд, вже не відповідають сучасному стану відносин власності) та підзаконні до них нормативні документи шляхом внесення змін та доповнень до них;

2) внести зміни та доповнення в нормативну базу з обліку (Інструкцію № 291, Положення № 1213) щодо особливостей обліку об'єктів в умовах оренди ЦМК концесії, управління державним та комунальним майном.

Література

1. *Потанчук Г. Ю.* Реформування відносин власності в контексті пошуку нових економічних орієнтирів // Економіка та держава. — 2009. — № 4. — С. 54—58.
2. *Радева М. М.* Трансформація відносин власності в умовах інституціональних змін // Економіка та держава. — 2008. — № 12. — С. 44—46.
3. *Рибалкін В. О., Лазня І. В.* Теорія власності. — К.: Логос, 2000.
4. Проект Закону України «Про загальні засади державно-приватного партнерства». — http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=34998
5. *Банчук О. А.* Проблема розмежування публічного і приватного права у правовій думці України XIX-початку XX століття: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. Спец.12.00.01 — Теорія та історія держав і права; Історія політичних і

правових учень / О. А. Банчук; Наук. кер. М. І. Неліп ; Інститут законодавства Верховної Ради України. — К., 2007. — 20 с.

6. Договори публичного и частного партнерства. / Сайт Латвійського Реєстру підприємств.<http://www.ur.gov.lv/rus/dagavori-publichnovo-i-chastnovo-partnerstva.html>

7. Про державно-приватні партнерства дізналися представники чернігівських ЗМІ. — Сайт «Чернігівський монітор». — <http://monitor.chemigov.net/arhiv-novin/pro-derzhavno-privatni-partnerstva-diznalisya-predstavniki-chernigivski-9.html>

8. За место в батаре. — <http://news.finance.ua/ru/~2/0/all/2009/11/09/177246>

9. Конституція України. Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР, із змінами.

10. Цивільний кодекс України. Закон України від 16.01.2003 р. № 435, із змінами.

11. Господарський кодекс України. Закон від 16.01.2003 р. № 436-IV, із змінами.

12. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 р. №2269-ХІІ, із змінами.

13. Закон України «Про концесії» від 16.07.1999 р. № 997-ХІV, із змінами.

14. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР, із змінами.

15. Закон України «Про приватизацію державного майна» від 04.03.1992 № 2163-ХІІ, із змінами.

16. Указ Президента України «Про корпоратизацію підприємств» від 15.06.1993р. № 210/93.

17. Лисенко Н. М. Операції з комунальним майном — важлива складова формування матеріально-фінансової основи місцевого самоврядування. Матеріали ІІ Українського муніципального форуму м. Алушта 6—8 вересня 2006 р. /за ред. М. В. Пітцика та В. В. Кравченко. — С. 114—120.

18. Ткачук Г. О. Оренда майна цілісного майнового комплексу: проблеми бухгалтерського обліку. — http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekhp/2009_3/st11.pdf

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських, операцій підприємств і організацій: Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11. 1999 р. № 291, із змінами.

20. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213, із змінами.

Стаття надійшла до редакції 14.05. 2010 р.