

системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 роки, решта чотири розділи знаходяться на стадії розробки, зокрема: створення системи подання електронної звітності; консолідація фінансової звітності; адаптація облікової системи АС “Є-Казна” до Плану рахунків; адаптація та запровадження Плану рахунків в обліковій системі Казначейства.

Отже, масштабна революція в системі бухгалтерського обліку суб’єктів державного сектору покликана привести у відповідність вітчизняну систему обліку до загальноприйнятої міжнародної практики.

УДК 657

Цятковська О. В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку в кредитних і
бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Основні питання щодо майнових та організаційних відносин між орендодавцем та орендарем, що стосуються використання державного чи комунального майна регулюється Законом України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ. Зокрема даний нормативно-правовий акт регулює організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна державних підприємств, установ та організацій, підприємств, заснованих на майні та перебуває у комунальній власності, їх структурних підрозділів та іншого окремого індивідуально визначеного майна, що перебуває в державній і комунальній власності; майнові відносини між орендодавцями та орендарями щодо господарського використання державного майна, майна, що перебуває у комунальній власності.

Загальне поняття оренди сформульовано в Законі України "Про оренду державного та комунального майна", відповідно до якого *орендою* визнається засноване на договорі строкове платне користування майном, що необхідне орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності. Однак, відповідно до НП(С)БОДС 126 *оренда* – це договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Відповідно до МСБОДС 13 *оренда* – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду.

Таким чином, орендні відносини мають виключно договірний характер і не можуть виникати на підставі планових завдань або інших адміністративно-управлінських актів; оренда передбачає передачу майна у користування (без надання права орендареві розпоряджатися орендованим майном); таке користування є платним, що забезпечується внесенням орендарем орендодавцеві орендної плати у визначених розмірах; оренда передбачає передачу майна у строкове (тимчасове) користування.

Основними положеннями НП(С)БОДС 126 визначено загальні методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності. Оренда в суб'єктів державного сектору операції поділяється на операційну та фінансову. Залежно від типу оренди бюджетні установи мають здійснювати відповідний облік орендних платежів.

Варто відмітити, що активи, отримані в операційну оренду суб'єктом держсектору (орендарем), відображаються в бухгалтерському обліку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. Відповідно до Плану рахунків № 1203 облік операційної оренди ведеться на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані основні засоби та нематеріальні активи». Цей рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про орендовані та отримані у користування необоротні активи, зокрема про отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування якими сплачується роялті. Так, для обліку операційної оренди ОЗ застосовується субрахунок 011 «Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів».

Збільшення залишку субрахунка 011 відбувається при надходженні орендованих та отриманих у користування необоротних активів, зменшення – при їх поверненні та у разі закінчення встановленого договором строку користування нематеріальними активами.

А от отримані у фінансову оренду активи суб'єктом державного сектору (орендарем), якому законодавством надане відповідне право, відображаються в бухгалтерському обліку як активи та зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна на початку оренди або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Враховуючи, що відносини щодо фінансової оренди мають довгостроковий характер, то зобов'язання за операціями з оренди є довгостроковими. Отже, об'єкт оренди відображається по дебету синтетичних рахунків 10 "Основні засоби" (і т.д.) у кореспонденції з кредитом рахунка 6015 "Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди".

Варто відзначити, що на сьогоднішній день Типовою кореспонденцією № 1219 не визначено бухгалтерські проведення щодо об'єктів основних засобів, які узяті у фінансову оренду. Таким чином, в обліковій політиці потрібно зазначити, що для відображення в обліку операцій із зарахування об'єктів основних засобів у фінансову оренду використовуються рахунки 10 «Основні засоби». Отже, враховуючи особливості обліку активів, зобов'язань, основні норми НП(С)БОДС 126 доцільно здійснювати облік орендних платежів, що підлягають отриманню за фінансовою орендою, відображати як погашення дебіторської заборгованості та отримання доходу (п. 2 розд. IV НП(С)БОДС 126). Зокрема, дебіторську заборгованість з фіноренди логічно відображати на субрахунку 2011 «Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди».

Об'єкти фінансової оренди амортизуються в порядку, передбаченому для аналогічних необоротних активів орендаря, з урахуванням періоду очікуваного

використання. Нарахування амортизації на орендовані активи здійснюється за нормами НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Отже, основні засади відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з фінансової та операційної оренди регулюються НП(С)БОДС 126 «Оренда». Варто відзначити, що хоч і встановлено та виокремлено окремі види оренди, але у відображенні на рахунках бухгалтерського обліку зазначених операцій існують невирішені питання, які потрібно визначати та вирішувати у основних положення облікової політики кожною установою самостійно.