

Ф І Н А Н С И

УДК 336.1:334.728

Г.О. ТКАЧУК, аспірант Одеської національної академії харчових технологій

**МЕХАНІЗМ ФІНАНСУВАННЯ ПРОЦЕСУ ПОЛІПШЕННЯ
ОРЕНДОВАНОГО МАЙНА**

Наведено характеристику механізму поліпшення майна цілісного майнового комплексу. Подано класифікацію джерел фінансування поліпшення майна та основні проблеми їх формування, а також характеристику механізму фінансування процесу поліпшення орендованого майна. Виділено основні напрями удосконалення механізму його поліпшення.

Представлена характеристика механизма улучшения имущества целостного имущественного комплекса. Приведена классификация источников финансирования улучшения имущества и основные проблемы их формирования, а также характеристика механизма финансирования процесса улучшения арендованного имущества. Выделены основные направления усовершенствования механизма его улучшения.

This article considers the property improvement mechanisms of the integral property complex; it suggests the classification of sources of finance for property development based on way of their generation; it also characterizes financial tools for stimulating leased property process and highlights general directions of its development.

цілісний майновий комплекс (ЦМК), оренда, поліпшення майна, амортизація, джерела фінансування поліпшення

Підприємства різних галузей господарювання, у тому числі виноробної промисловості, здійснюють свою діяльність на орендованому майні державних цілісних майнових комплексів (ЦМК). Така оренда має специфіку, яка відрізняє її від інших видів лізингу.

ЦМК – «господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг), з наданою йому земельною ділянкою, на якій він розміщений, автономними інженерними комунікаціями, системою енергопостачання» [1].

Під терміном «майно» слід розуміти виробничі й невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства, тобто це будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби та інші необоротні активи.

Договір оренди вимагає дотримання певних вимог щодо експлуатації державного майна та його поліпшення. Цивільним Кодексом зазначається, що орендар може поліпшити майно лише за згодою орендодавця [2], а згідно з нормами основного Закону України щодо оренди

ЦМК «орендар має право здійснювати поліпшення орендованого майна за погодженням з орендодавцем, якщо інше не передбачено договором оренди» [1].

Під час організації та здійснення поліпшення орендованого майна ЦМК виникає багато проблемних питань щодо планування, отримання дозволу, фінансування, обліку, оподаткування, ідентифікації поліпшень тощо. В умовах економічної кризи найбільш проблемним стає питання фінансування цих поліпшень.

Цю статтю присвячено саме проблемі побудови механізму фінансування як частини організаційно-економічного механізму оренди ЦМК.

На сучасному етапі вітчизняні науковці С.Є. Ткаченко, В.Й. Бакай, А.Г. Красовська, І.О. Щєбликіна, С.М. Заволока, О.М. Кленін та ін. приділяють досить уваги економічним проблемам експлуатації необоротних активів. Розглядаються питання класифікації поліпшення об'єктів основних засобів, особливості амортизаційної політики та здійснення оновлення майна в умовах лізингових операцій тощо. Означені

процеси розглядаються вищевказаними авторами на прикладі промислових підприємств. Але проблематика оновлення орендованого майна цілісних майнових комплексів не набула широкого висвітлення. Проблема ускладнюється тим, що в цьому випадку йдеться про оренду державного майна.

Мета цієї роботи – визначити основні напрями удосконалення механізму поліпшення майна ЦМК.

Основні завдання дослідження:

- здійснення класифікації видів поліпшення об'єктів майна ЦМК;
- здійснення класифікації та узагальнення проблемних питань формування джерел фінансування поліпшення майна ЦМК;
- виділення основних напрямів удосконалення механізму поліпшення орендованого майна.

Оренда цілісного майнового комплексу – це свого роду специфічний вид фінансування для підприємств виноробної промисловості. Орендар не відволікає власні оборотні кошти для придбання основних засобів, а користується державним майном на певних умовах щодо розрахунків з орендної плати, відновлення та збереження державного майна.

Оренда цілісно-майнових комплексів має дуже дивну специфіку: з одного боку, перехід права власності при передачі цілісно-майнового комплексу у користування не передбачається, тобто власником залишається держава в особі регіонального відділення ФДМУ. З іншого боку, положення діючого законодавства вимагають від орендаря обліковувати отримані у довгострокове користування об'єкти оренди ЦМК на балансі разом із власними основними засобами та нараховувати амортизацію. Таке положення викликає багато питань щодо порядку бухгалтерського обліку державних об'єктів, необхідності розмежування державного, власного майна та майна, яке отримано у фінансовий лізинг.

Аналіз умов договору оренди ЦМК [1] показав, що:

1. Оренда майна державного комплексу передбачає нарахування орендарем

амортизації на необоротні активи – об'єкти оренди.

Нарахована амортизація вважається основним джерелом фінансування поліпшення орендованого майна.

Специфіка використання орендованого майна ЦМК виноробної промисловості потребує додаткових досліджень з питань обрання методики нарахування амортизації та особливостей бухгалтерського обліку нарахованої амортизації.

2. Орендар зобов'язаний своєчасно здійснювати капітальний, поточний та інші види ремонтів орендованого державного майна за погодженням з орендодавцем.

3. Амортизаційні відрахування на орендоване майно ЦМК використовується орендарем для поліпшення його об'єктів. На наш погляд, амортизацію можна розглядати як різновид орендного платежу, який залишається у розпорядженні орендаря за умови його використання згідно з умовами договору оренди.

Розглянемо питання класифікації поліпшення майна ЦМК.

Чинне законодавство України на етапах формування цілісного майнового комплексу орендного підприємства та складання передаточного балансу передбачило здійснення «розмежування майна, що належить державі, і майна орендаря» [3].

Згідно з цим документом до державної частки майна належать [3]:

- орендоване державне майно;
- інше державне майно, передане орендареві державою протягом дії договору оренди;
- майно, придбане за рахунок амортизаційних відрахувань на орендоване державне майно, якщо інше не передбачено договором оренди;
- залишок коштів амортизаційного фонду на повне відновлення орендованого державного майна і майна, придбаного за кошти цього фонду раніше;
- вартість невідокремлюваних поліпшень орендованого майна, здійснених орендарем без погодження з орендодавцем.

До частки майна орендаря, належать [3]:

- доход (прибуток) орендного підприємства за час оренди;
- нереалізована готова продукція і незавершене виробництво;
- майно, придбане за рахунок власних амортизаційних відрахувань орендаря на повне відновлення основних засобів;
- вартість погоджених з орендодавцем невідокремлюваних поліпшень орендованого майна, здійснених за рахунок коштів орендаря, якщо інше не визначено договором оренди;
- вартість відокремлюваних поліпшень орендованого майна, здійснених за рахунок коштів орендаря;
- інше майно, набуте орендарем відповідно до законодавства.

Таким чином, поліпшення орендованого державного майна та придбання нового майна, здійснені за рахунок амортизаційних відрахувань, є власністю держави.

Виходячи з вищенаведеного, класифікація поліпшень орендованого майна має вигляд:

1. Поліпшення, погоджені та непогоджені орендодавцем.
2. Поліпшення, від’ємні та невід’ємні.
3. Поліпшення, які здійснюються за рахунок державних джерел фінансування та включаються до вартості об’єкта оренди, відшкодовуються за рахунок власних джерел фінансування орендаря та не відшкодовуються орендарю.

Розроблену на підставі аналізу нормативних документів схему фінансуван-

ня поліпшення об’єктів орендованого майна ЦМК підприємств виноробної промисловості наведено на рис. 1.

Невід’ємними поліпшеннями орендованого майна є здійснені орендарем за час оренди заходи, спрямовані на покращення фізичного (технічного) стану орендованого майна та (або) його споживчих якостей, відокремлення яких призведе до зменшення його ринкової вартості.

Джерела поліпшення майна орендованого ЦМК підприємств виноробного виробництва поділено нами на такі групи:

1. Державні джерела фінансування.

- 1.1. Амортизація необоротних активів орендованого ЦМК.
- 1.2. Виручка від реалізації орендованого майна ЦМК.
- 1.3. Списання орендованого майна ЦМК без дозволу ФДМУ.

2. Власні джерела фінансування (орендаря) – нерозподілений прибуток.

На наш погляд, повинно діяти таке правило державного фінансування здійснення поліпшення майна ЦМК: державне джерело фінансування використовується на здійснення погоджених з орендодавцем поліпшень в межах амортизації на орендоване майно та інших державних джерел фінансування.

Проблемними питаннями при формуванні державного джерела фінансування поліпшення майна ЦМК є:

1. Сума нарахованої амортизації на орендоване майно ЦМК не зменшує

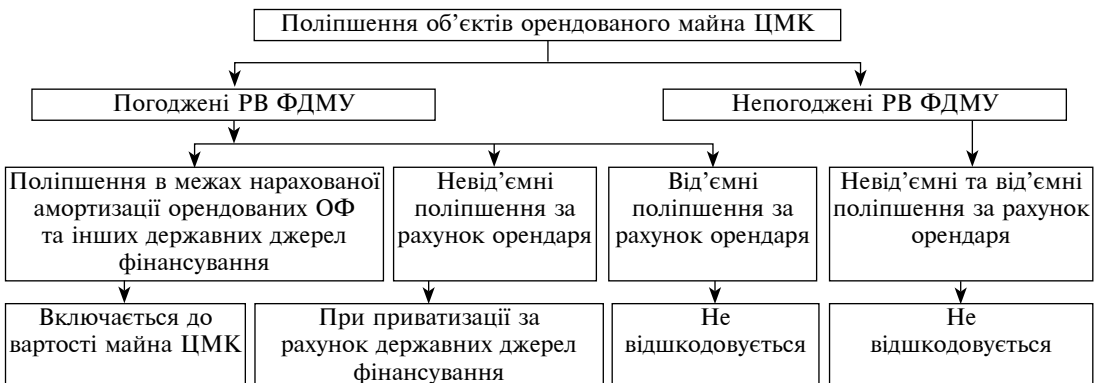


Рис. 1. Схема фінансування поліпшень об’єктів орендованого майна

об'єкт оподаткування податком на прибуток, тобто оподатковується цим податком у розмірі 25%. Таким чином, це викликає сумнів щодо формування джерела для оновлення основних фондів.

У такому випадку амортизація більше схожа на додатковий платіж за користування об'єктами ЦМК.

2. Податковий метод нарахування амортизації не відображає фактичного технічного стану обладнання та інших видів об'єктів ЦМК.

3. Використання державних джерел фінансування за групами основних засобів ЦМК здійснюється орендарями самостійно, тому часто виникає диспропорція між різними групами основних засобів. Аналіз норм амортизації, які використовуються в кожному з вищевказаних випадків показує, що орендарю більш вигідним є здійснення поліпшення орендованого майна, ніж придбання нового в погашення нарахованого джерела фінансування щодо поліпшення майна ЦМК.

Здійснені поліпшення потребують підтвердження. Чинне законодавство висуває вимоги до підтвердження поліпшення об'єктів майна ЦМК [4; 5; 6]:

- проектно-кошторисна документація на проведення поліпшень має бути погодженою орендодавцем;

- проектно-кошторисна документація за рішенням ФДМУ підлягає експертизі;

- орендар ЦМК здійснює поліпшення об'єктів за згодою орендодавця;

- майно ЦМК, яке містить невід'ємні поліпшення, здійснені за час його оренди, у випадку приватизації підлягає оцінці;

- перелік документів, який підтверджує фактичне здійснення поліпшення орендованого майна, нормується;

- ідентифікацію поліпшення орендованого майна ЦМК здійснює оцінювач у процесі незалежної оцінки майна, що має невід'ємні поліпшення, які здійснені за час оренди;

- розмежування майна ЦМК та його вартості, в тому числі утвореної за рахунок поліпшення орендованого майна, здійснюється під час його повернення орендарю або у разі приватизації, для чого проводиться інвентаризація;

- підтвердження джерел фінансування поліпшення орендованого майна ЦМК здійснюються під час аудиторської перевірки.

Механізм фінансування поліпшення майна ЦМК складається з таких частин [4; 5; 6]:

1. Розробка проектної документації, її експертизи та узгодження з орендодавцем.

2. Здійснення поліпшення, документальне оформлення проведених робіт та здійснених розрахунків.

3. Ідентифікація невід'ємних поліпшень у процесі оцінки.

4. Аудит підтвердження використання державних та власних джерел фінансування та правильності розрахунку залишку невикористаного джерела фінансування (рис. 2).

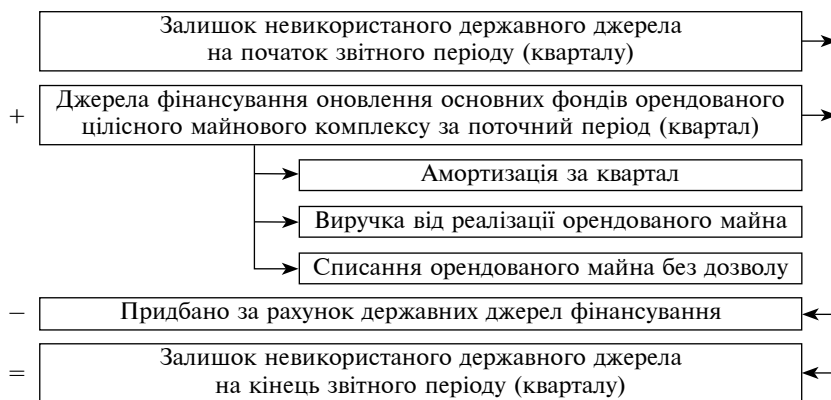


Рис. 2. Розрахунок залишку невикористаного джерела фінансування оновлення майна орендованого ЦМК

5. Інвентаризація майна та його розмежування на державне та майно орендаря.

Наприкінці звітної періоду (кварталу) від орендаря вимагається подання звітності щодо використання джерел фінансування та розрахунку залишку невикористаних державних джерел фінансування.

Розрахунок залишку невикористаного джерела фінансування оновлення основних фондів орендованого ЦМК наведено на рис. 2.

Механізм фінансування на сучасному етапі має такі недоліки (проблеми):

1. Невизначеність терміна «поліпшення».

2. Призначення експертизи та аудиту на розсуд орендаря (за винятком приватизації).

3. Невизначеність законодавства щодо вибору орендарем методики нарахування амортизації.

4. Невизначеність законодавства щодо механізму використання державних джерел фінансування за різними групами об'єктів оренди.

5. Вимога законодавства щодо здійснення розмежування майна ЦМК, у тому числі поліпшення цього майна, залежно від джерел фінансування тільки під час приватизації.

Для вирішення проблем функціонування механізму поліпшення орендованого майна ЦМК необхідно забезпечити реалізацію таких напрямів удосконалення механізму:

1. Удосконалення порядку вибору методики нарахування амортизації на орендоване майно ЦМК.

2. Планування здійснення поліпшень орендованого майна в процесі укладання договору оренди.

3. Удосконалення порядку списання фізично та морально зношених орендованих об'єктів.

4. Удосконалення порядку продажу надлишкового майна ЦМК.

5. Удосконалення податкової політики держави щодо використання майна ЦМК, у т. ч. щодо амортизації майна ЦМК та здійснення поліпшення.

6. Розробка методики аудиторського підтвердження облікової інформації щодо здійснення поліпшення та використання джерел фінансування.

Удосконалення механізму фінансування здійснення поліпшення забезпечує удосконалення економіко-організаційного механізму оренди ЦМК у цілому.

З іншого боку, розробка чіткого механізму фінансування зробить схему оренди ЦМК більш прозорою, забезпечить можливість планування поліпшення, своєчасного оновлення об'єктів майна, що, у свою чергу, буде сприяти зростанню ефективності використання ЦМК.

Зазначимо, що в умовах економічної кризи подальша експлуатація майна ЦМК для здійснення господарської діяльності може розвиватися у двох напрямках:

– подальший розвиток орендних відносин та їх вдосконалення;

– роздержавлення (приватизація) майна ЦМК.

У першому випадку проблема удосконалення механізму здійснення поліпшення є органічною.

У другому випадку удосконалення механізму фінансування поліпшення створить обґрунтовану підставу для правильного розмежування майна ЦМК у частині поліпшень, здійснених орендарем за час оренди.

Подальшого вивчення та наукового підходу потребують механізм аудиторського підтвердження, ідентифікації, інвентаризації оподаткування, що може стати предметом наступних досліджень.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10 квітня 1992 р. №2269 – XII // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – № 2: Орендні відносини в Україні. – К.: ЮрІнкомІнтер, 2001. – С. 119–133.

2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003р. №435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 40–44. – Ст. 356.

3. Порядок повернення орендованих цілісних майнових комплексів державних підприємств після припинення або розірвання договору оренди, затверджений наказом Фонду державного майна від 07.08.1997р. №847 // Офіційний вісник України. – 1997. – С. 42 // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №18. – С. 26.

4. Порядок надання орендарю згоди орендодавця державного майна на здійснення невід'ємних поліпшень орендованого державного майна, затверджений наказом ФДМУ від 03.10.2006 р. № 1523 // Офіційний вісник України від 01.11.2006. – 2006 р. – № 42. – Ст. 2829. – С. 143. – код акту 37629/2006 // Офіційний сайт Законодавство України. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

5. Порядок визначення відсоткового співвідношення державної частки

та частки орендаря у ринковій вартості цілісного майнового комплексу, переданого в оренду, затверджений наказом ФДМУ від 27.02.2004р. № 376 // Офіційний вісник України від 02.04.2004. – 2004 р. – № 11. – Ст. 687. – С. 127. – код акту 28139/2004 // Офіційний сайт Законодавство України. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. Порядок оцінки орендованого нерухомого майна, що містить невід'ємні поліпшення, здійснені за час його оренди, під час приватизації, затверджений наказом Фонду державного майна України від 27 лютого 2004 р. N 377 [Електронний ресурс] // Європейський центр консалтингу та оцінки. Нормативні документи. – Режим доступу: http://www/есас/com/ua/fileadmin/files/norm_docs/FDM377_04/txt.

Отримано 30.09.09