

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДОГОВІРНОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОРЕНДНИХ ПЛАТЕЖІВ ТА ЛІЗИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Розкрито особливості договірної політики в частині лізингових операцій для її удосконалення з метою більш достовірного відображення даних операцій в бухгалтерському обліку

Постановка проблеми. Дослідження питань бухгалтерського обліку орендних та лізингових операцій вимагає розкриття взаємозв'язку договірної та облікової політики підприємства. Адже основоположним підтверджуючим документом для бухгалтерського відображення орендних та лізингових операцій є саме договір. Оренда та лізинг стали одними із найпоширеніших видів діяльності сучасних підприємств, що викликає необхідність раціонального облікового забезпечення, перед яким постає проблема відокремлення договору оренди (лізингу) від інших видів договорів, які пов'язані із наймом майна або об'єктів інтелектуальної власності. Звідси, існує багато відмінностей у регулюванні лізингових операцій за допомогою договірної політики, тому необхідно визначити сучасний стан договірної політики щодо орендних та лізингових операцій та виявити основні проблеми та перспективи її розвитку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Загальні питання економічної природи лізингу розглядалися у працях науковців: С. Бруса, Н. Внукової, І.А. Герасимович, Н.В. Гончарова, В. Горемікіна, С.М. Горін, А. Кіркорова, Б. Колласа, Л.М. Лагода, О.А. Лобко, А. Ляхова, Я. Онищука, В. Парнюк, М.Ф. Рибченко, Н. Рязанової, Г.А. Семенов, В. Шабашева, В. Хобта та ін.

Метою дослідження є розкриття особливостей договірної політики в частині лізингових операцій для її удосконалення з метою більш достовірного відображення даних операцій в бухгалтерському обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі розвитку підприємництва нашої країни потрібне створення таких умов, які б забезпечували раціональність функціонування системи бухгалтерського обліку окремо взятого суб'єкта господарювання, а в цілому дозволяли адекватно відобразити стан бізнесу. Створення таких умов може бути реалізовано за допомогою облікової політики підприємства [8, с. 3].

На мікроекономічному рівні, тобто на рівні інституціональної одиниці, в даний час можна виділити три ключових моменти формування облікової політики:

- 1) формування політики для цілей бухгалтерського обліку;
- 2) формування політики для цілей оподаткування;
- 3) формування договірної політики [8, с. 3].

Приділимо увагу третьому елементу – договірній політиці. Основну мету ведення договірної політики можна сформулювати як наступне – укладання договорів, що забезпечать найбільш вигідні умови.

На думку М.Л. Пятова, договірною політикою є використання можливостей варіювати видами господарських договорів. Інші автори визначають договірну політику як зменшення зобов'язань підприємства до мінімуму, в той же час збільшення її вимог до максимуму по відношенню до контрагентів, тобто договірна політика – це вміння оформлювати угоди такими договорами, які забезпечать

найбільш вигідні умови. Гусева Т.А. вважає, що договірна політика – це “зміна умов господарських договорів з метою досягнення бажаного фінансового результату або визначеної структури активів підприємства”. Аналогічне трактування договірної політики наводить і Т.А. Головіна. Макарова Н.Н. визначає, що договірною політикою є можливість альтернативного вибору підприємством виду договору, контрагента угоди, умов господарських договорів для отримання матеріальних, економічних або якихось інших вигод в цілях як бухгалтерського обліку, так і оподаткування [8, с. 7].

На думку Н.Н Макарова змістом договірної політики є правове регулювання фінансово-економічної діяльності суб'єктів господарювання, яка полягає в поєднанні форм і методів або розробці власних форм і методів договірної політики у відповідності до законодавства. З цих позицій визначається модель (програма) виникнення і розвитку відносин між боржником і кредитором [8, с. 9].

Отже, основна мета договірної політики підприємства – досягнення різних економічних вигод як в частині бухгалтерського обліку, так і оподаткування операцій, які підлягають договірному врегулюванню.

Сенс договірної політики в галузі бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб через зміну способу юридичною (договірною) оформлення господарських операцій вплинути на порядок їх відображення в бухгалтерському обліку. Зміна порядку бухгалтерських записів, що відображають операції, здійснені на підприємстві, змінює його фінансовий стан, і відображається в бухгалтерській звітності. А зміст бухгалтерської звітності, в свою чергу, впливає на думку її користувачів про фінансове благополуччя компанії і на їх конкретні управлінські рішення, які полягають, наприклад, у виборі того, вкладати чи не вкладати гроші в певні проекти організації, купувати або продавати її акції, надавати чи не надавати фірмі кредит і т.д. Можливість такого впливу на порядок бухгалтерського обліку господарських операцій через вибір виду договору і його конкретних умов як зазначає Н.Н Макарова, має місце в тому випадку, якщо методика бухгалтерського обліку операцій організації згідно з чинними нормативними документами залежить від їх цивільно-правової трактування [3].

У представників будь-якої професії є свій інструмент, у хірурга – скальпель, у робітника – станок... Найважливішим інструментом підприємця є договір [4, с. 6].

Договір є згодою двох і більше осіб, направленою на виникнення, зміну і припинення цивільних прав і зобов'язань, виконання яких забезпечується заходами державного примусу [4, с. 6].

Договір – це вольовий акт, який виражає в єдиному волевиявленні загальну волю суб'єктів договору, спрямовану на досягнення певних цивільно-правових наслідків [2, с. 9].

Отже, договір – регулятивний документ локального характеру, який має надзвичайно важливе значення при укладанні угоди, зокрема угоди оренди чи лізингу.

Відповідно до ст. 626 ЦК України із договору між домовленими сторонами виникають цивільні права та обов'язки [11].

Таким чином, підставою виникнення орендних, лізингових відносин є договір [7].

У випадку невиконання або неналежного виконання зобов'язань, що випливають із договору, до винної особи можуть бути застосовані заходи державного впливу, тобто “потерпіла” сторона вправі (згідно зі ст. 4 Цивільно-процесуального і Господарського процесуального кодексу України) звернутися до суду або арбітражного суду за захистом порушеного або спірного права чи права, що охороняється Законом [4, с. 7].

Ефективність діяльності суб'єктів господарювання багато в чому залежить від законодавчих факторів [8, с. 6]. Отже, особливо ретельно потрібно їх враховувати при укладанні угод.

Укладання договору є комплексним процесом, що складається зі стадій, основні із яких законодавчо закріплені в главі 14 розділу III ЦК України (ст. 155 і 158):

- 1) оферта – пропозиція укласти договір;
- 2) акцепт – відповідь із згодою укласти договір.

Відповідь на згоду укласти договір на інших – відмінних від запропонованих – умовах, вважається відмовою від пропозиції і трансформується в нову пропозицію [4, с. 8].

Перш за все необхідно, щоб договір відповідав інтересам підприємства, тому його укладання краще доручити юристу. Це попередить внесення в текст договору “юридичних хитрощів” контрагентом, які в подальшому можуть негативно відобразитися на інтересах підприємства (перш за все майнових) [4, с. 7].

Згідно зі ст. 10 Господарського процесуального кодексу України спори, що виникають між юридичними особами в ході укладання договорів, розглядаються керівниками, або заступниками керівників даної юридичної особи чи уповноваженою від неї особою. Якщо спори не вдалося вирішити самостійно – вони подаються для розгляду в господарський суд. Якщо вказані дії не були виконані, то договір вважається не укладеним [4, с. 9].

Нерідко договірні зобов'язання порушуються. Тому, як правило, сторона, яка бажає забезпечити себе від невиконання контрагентом зобов'язань, передбачає в договорі неустойку (штраф, пеню) [6, с. 51]. Проте, нарахувати неустойку одна справа, інша – отримати. Таким чином часто постає питання про розірвання договору.

Строки попередження про відмову від договору оренди обчислюються з дня відповідного повідомлення другої сторони або ж з дня, коли вона повинна була про це дізнатися. Попередження про розірвання договору оренди бажано робити у такій формі, яка б забезпечила можливість доведення у випадку спору того факту, що таке попередження було зроблене, – це дозволить уникнути зайвих ускладнень щодо повернення майна, переданого в оренду [9].

Можливість же розірвання договору зі сторони орендодавця завжди пов'язана з порушенням орендарем своїх зобов'язань. Так, відповідно до ст. 783 ЦК орендодавець має право на розірвання договору оренди, якщо:

- 1) орендар користується річчю всупереч договору або призначенню речі;
- 2) орендар передав річ без дозволу орендодавця у користування іншій особі;
- 3) орендар своєю недбалою поведінкою створює загрозу пошкодження речі;
- 4) орендар не приступив до проведення капітального ремонту речі (за умови, що цей обов'язок за умовами договору був покладений на орендаря).

Також розірвання договору оренди можливе й на вимогу орендаря, (відповідно до ст. ЦК) якщо:

- 1) орендодавець передав у користування річ, якість якої не відповідає умовам договору та призначенню речі;
- 2) орендодавець не виконує свого обов'язку щодо проведення капітального ремонту речі.

У разі припинення договору оренди орендар зобов'язаний негайно повернути орендодавцеві річ у стані, в якому вона була одержана, з урахуванням нормального зносу, або у стані, який було обумовлено в договорі [8].

В цілому орендно-лізингові відносини, в силу своєї специфіки, – досить проблематичні відносини, які часто приводять підприємства до судових спорів.

Проаналізувавши спори, які вирішувались в судовому порядку протягом 2011-2012 рр. [9] з приводу взаємовідносин суб'єктів орендно-лізингових операцій, маємо змогу зробити висновок, що найпоширенішими є судові рішення щодо несвоєчасної, неповної або ж, взагалі, відмови від сплати орендних, лізингових платежів.

Також часто зустрічаються випадки, пов'язані з виникненням протиріч між узгодженими сторонами, умовами договору та чинним законодавством, наприклад, передача майна в оренду або в лізинг, що перебуває в податковій заставі, а це суперечить вимогам ст. 8 Закону України № 2181-111 від 21.12.2000 “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами” [5].

Особливе місце відіграють проблеми з орендою чи лізингом будівель, що знаходяться на ділянках, які є власністю сторонніх суб'єктів (не сторін договору). Таким чином, орендар, отримавши в користування лише нерухоме майно, не маючи прав на приналежну земельну ділянку, не може використовувати орендований об'єкт за цільовим призначенням.

Часто виникають спори за продовження терміну договору оренди, лізингу: орендарі, що виконують всі свої договірні зобов'язання, відстоюють своє переважне право в рівносторонньому порядку на подальше користування орендованим об'єктом, перед іншими потенційними орендарями. Зустрічаються випадки і із протилежними, до попередніх вимогами, а саме – дострокове припинення договорів оренди, лізингу.

Існує ще безліч причин виникнення судових спорів між суб'єктами орендних та лізингових відносин. Розглянувши ті, що найчастіше зустрічаються, можемо класифікувати судові рішення з питань взаємовідносин між сторонами оренди та лізингу як такі, що мають наступні причини виникнення:

1) судові рішення, пов'язані із невиконанням сторін своїх зобов'язань, порушення умов договорів, що призводить до порушення прав партнерів. У розрізі даної причини окремо можна виділити судові спори, що виникають через порушення умов сплати орендних, лізингових платежів;

2) судові рішення як логічні наслідки укладення непрофесійних договорів (порушення вимог законодавства, дат укладення договорів, недосягнення істотних умов договорів, обмеження прав сторін договору та ін.).

Щодо першого випадку то виходом із ситуації може бути удосконалення законодавчої бази, яка чітко і зрозуміло, жорстко і, водночас, справедливо врегулює дане питання. Тобто будуть створені умови, щоб перешкоджати навмисному, недобросовісному ухиленню від сплати орендних, лізингових платежів, а якщо вже і виникатиме заборгованість, то це можливо буде врегулювати сторонами і самостійно, із врахуванням становища контрагента.

Другий випадок – проблеми, породжені договором, – теж мають юридичну специфікацію, проте укладення договорів – це питання локального характеру, а тому професійний бухгалтер повинен орієнтуватися у цьому питанні.

То що ж можна назвати непрофесійним договором? Під таким договором будемо розуміти договір, укладений із порушенням істотних умов, а також як такий, що економічно не вигідний для сторін. Укладання такого договору може мати ненавмисний характер, тобто проблемні умови закладені в договорі, є причиною некомпетентності авторів договору. Проте найчастіше одна із сторін проводить

недобросовісну договірну політику, переслідуючи лише власні інтереси. Щоб не потрапити у такого роду пастки, потрібно вести договірну політику на високопрофесійному рівні, так як не важливо, які умови вказані в договорі – вони, за ст. 629 ЦК [11] є обов'язковим до виконання сторонами.

У зв'язку з цим особливе значення в управлінні суб'єктом господарювання приділяється формуванню договірної політики.

Тому першочерговим завданням визначаємо удосконалення форми договорів оренди та лізингу, що забезпечить досягнення всіх істотних умов та забезпечить отримання економічних вигод, при мінімізації можливих ризиків. Розробкою форм договорів займалися: В.М. Прудников [10] Л.П. Дашков, А.В. Бризгалін [1].

При створенні нової форми договору, необхідно врахувати вимоги як права, так і бухгалтерського обліку.

Основними положеннями договору оренди та лізингу, з точки зору бухгалтерського обліку, є:

– сторона (партнер) по договору. В договорі повинно бути чітко вказано, хто є сторонами в договорі: юридична особа, відокремлений підрозділ фірми, фізична особа, іноземне підприємство і т.д.; визначення статусу партнера за договором впливає на правильну організацію податкового і бухгалтерського обліку;

– вид діяльності, в рамках якої буде здійснюватись виконання договору; деякі види діяльності підлягають ліцензуванню і в договорі повинно бути вказано дозвіл на здійснення певного виду діяльності;

– предмет (вид) договору (купівля-продаж, надання послуг, виконання робіт тощо); визначення предмету договору необхідне для правильної організації обліку матеріальних цінностей, що передаються, орендуються, виконання робіт та надання послуг;

– дата здійснення фактів господарського життя; в договорі повинні бути вказані дата чи момент передачі прав власності, користування, розпорядження майном, продукцією (товаром);

– встановлення ціни за договором; ціни встановлюються на кожний вид матеріальних цінностей, робіт, послуг, із зазначенням наявності чи відсутності в ціні ПДВ;

– вираження ціни договору в іноземній валюті; тобто порядок (курс, дата і т.д.) перерахунку договірних зобов'язань в гривні;

– визначення договором міри відповідальності; оцінці підлягають пункти договору, що передбачають санкції за невиконання умов договору [8, с. 16].

Вважаємо за доцільне в договорі оренди (лізингу) для забезпечення виконання прав і обов'язків кожного суб'єкта даних правовідносин передбачити інформацію про:

- 1) сторони за договором;
- 2) наявні документи, що підтверджують право власності та об'єкт оренди (лізингу);
- 3) умови дострокового припинення договору та продовження його дії;
- 4) порядок повідомлення та врегулювання змін умов договору оренди (лізингу);
- 5) предмет оренди (лізингу), ціна та відповідальність сторін;
- 6) терміни надання та повернення з оренди (лізингу) майна;
- 7) розміри орендних (лізингових) платежів та терміни їх сплати.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сьогодні розвиток лізингових економічних взаємовідносин блокується відсутністю чіткого регулювання договірної політики на підприємствах щодо лізингових (орендних) операцій.

Підприємства внаслідок того, що вони не ведуть ефективної договірної політики, часто несуть великі втрати під час судових розглядів. Тому ведення договірної політики на належному рівні (з урахуванням запропонованих обов'язкових положень договору оренди (лізингу)) дасть змогу підприємствам попередити непередбачувані втрати, які могли б виникнути, тобто забезпечити безперервність здійснення господарської діяльності.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Дашков Л.П. Комерційний договір: від укладення до виконання / Л.П. Дашков, А.В. Бризгалін. – К.: А.Л.Д., 1996. – 172 с.
2. Договір у цивільному і трудовому праві. [Довідник]. Ч. 1. – К.: Видавничий Дім "Юридична книга", 2000. – 280 с.
3. Договірна політика [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tovaru.info/uk/stati/76.html>
4. Договора в предпринимательской деятельности: [Практическое пособие для предпринимателя]. – Х.: Фактор, 1996. – 180 с.
5. Закону України № 2181-111 від 21.12.2000 "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами".
6. Кабальський Р. Господарсько-договірні зобов'язання: порушення та відповідальність / Р. Кабальський. – Х.: Фактор, 2008. – 224 с.
7. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бух обл. у сфері орендних відносин / І.Ю. Литвиненко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Ж.: ЖДТУ. – 2009. – Випуск 3(15). – С. 152-164
8. Макарова Н.Н. Договорная политика как составляющая учетной политики: современные концепции формирования: [Монография] / Н.Н. Макарова. – М.: ИД "Финансы и кредит", 2009. – 104 с.
9. Припинення договору оренди [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.obljust.te.ua/?page=consult&consultid=206&sub=>
10. Сборник типовых договоров / составитель В.М. Прудников. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 320 с.
11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

КИРИК Тетяна Василівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 23.09.11 р.