

**ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ І
ВИКОРИСТАННЯ ФОНДУ ВІДНОВЛЕННЯ ОБ'ЄКТІВ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ
НЕРУХОМОСТІ В УМОВАХ ОРЕНДИ**

У статті розкриті особливості обліку відтворення орендованих об'єктів основних засобів та внесені пропозиції щодо застосування фонду відновлення при здійсненні поліпшувальних робіт щодо об'єктів оренди.

In the articles exposed of feature of account of recreation of the leased objects of the fixed assets and suggestions are borne in relation to application of fund of renewal during realization of making better works in relation to the objects of lease.

Ключові слова: об'єкти основних засобів, фонд відновлення, об'єкти оренди, операційна нерухомість, інвестиційна нерухомість, оренда, орендар, орендодавець.

В сучасних умовах реформування економіки та набуття нею якісно нових рис та характеристик питання конкурентоспроможності та адаптованості суб'єктів господарювання до будь-яких змін, підвищення їх вмотивованої ефективної діяльності та рентабельності вимагає чіткого та оперативного динамічного реагування на ринкові умови та перетворення. Важливим залишається досягнення стратегічних цілей та переймання безпрецедентного кваліфікованого та прогресивного досвіду інших підприємств та держав. Найпершою вихідною межею за таких умов є і залишатиметься на досить високому рівні моніторинг власних можливостей та потреб. Звичайно, при цьому виникає необхідність аналізу організації та вдосконалення функціональної бази, забезпеченості та потенційності майбутніх вигод з об'єктивізмом сьогоденніших оцінок та аналітичних спостережень.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Вивченням проблеми визначення і визнання об'єктів інвестиційної нерухомості займається багато вчених, зокрема Голов С.Ф., Собко В.В., Пантелєєв В.П., Пушкар М.С., Городянська Л.В., Крупка Я.Д. та інші.

Вклад основного матеріалу дослідження. Оскільки базою будь-якої господарської одиниці є технічно-матеріальний чинник, а в промисловості він особливо суттєвий та значущий, проблема безперервного виробництва та виваженого дотримання норм його експлуатації з підтриманням у працездатному стані та вдосконаленням функціонального призначення гостро піднімається в практиці обліку. Забезпеченість підприємств основними засобами напряму залежить від своєчасності ремонтних та профілактичних робіт, оновлення. Саме тому суб'єкти господарювання першочергову увагу приділяють як простому, так і розширеному відтворенню основних засобів.

Що ж стосується ремонтів та поліпшень орендованого майна, то тут існують деякі неврегульовані моменти. Відповідно до П(С)БО 14 "Оренда", під фінансовою та операційною орендою розуміють угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [2]. Різниця між цими двома різновидами оренди полягає тільки в тому, що у першому випадку це довгострокове кредитування об'єктів основних засобів, а в іншому – забезпечення здійснення певних операцій, процесів із використанням таких орендованих активів протягом конкретного визначеного періоду шляхом надання права користування ними [6, с. 263–264].

Оскільки в ході експлуатації засоби праці зазнають зносу та супроводжуються зменшенням корисності, що може проявлятися у виникненні відхилень та дефектів від початкового стану, тому очевидно є необхідність їх відновлення, незалежно від того чи власні основні засоби, чи орендовані.

З метою підвищення аналітичності обліку основних засобів пропонуємо основні засоби, передані в оперативну оренду, вести на окремому аналітичному рахунку. Зокрема, до рахунку 103 „Будинки та споруди” доцільно відкрити два аналітичних рахунки:

1031 „Власні будинки та споруди”

1032 „Будинки та споруди, передані в оперативну оренду”.

Ст. 776 Цивільного Кодексу України визначає, що поточний ремонт основних засобів, переданих в оренду, проводиться орендарем і за його рахунок, а капітальний – орендодавцем, якщо інше не передбачено договором найму або законом. Саме тому, орендна плата та її розмір, яку отримує орендодавець згідно з угодою про оренду майна у випадку операційної оренди, має покривати його витрати на утримання об'єкта в стані, придатному для експлуатації, тобто, виходячи з цього, орендні платежі повинні перевищувати суму амортизації, яку орендодавець нараховує щодо об'єкта оренди для проведення відновлень [7, с. 12].

Поліпшення основного засобу, що є предметом договору найму, можуть проводитися і наймачем, але лише за погодженням наймодавця. І в такому разі, та згідно з п. 14 П(С)БО 7 “Основні засоби”, тобто, коли відбувається збільшення майбутніх економічних вигод шляхом модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо основних засобів, статтею 778 Цивільного Кодексу України визначено, що наймач має право на відшкодування вартості необхідних витрат на поліпшення основних засобів або на зарахування їх вартості в рахунок плати за користування об'єктом оренди [8, с. 108]. І такі витрати

відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди і збільшують його первісну вартість (п. 6 П(С)БО 14 "Оренда") [2].

Автор пропонує створення фонду відновлення, що призначений для відтворення основних фондів, в тому числі і орендованих, проведення їх поліпшення і реконструкції, він являє собою фонд накопичення. Це дозволить усунути багато невідповідностей в обліку, а також досягти економічних вигод.

1. Оскільки на сьогодні більшість підприємств, гігантів-старожилів часів Союзу перебувають в напівробочому стані, елементи їх матеріально-технічної бази фактично зношені та потребують відтворення, тому підприємства змушені орендувати необхідні основні засоби, що є економічно доцільним. Однак такі суб'єкти господарювання не мають відповідних засобів для проведення поліпшень та капітальних ремонтів. Тому створення фонду відновлення дозволить їм в будь-який час здійснити необхідні профілактичні заходи, що призведе до збільшення корисності об'єкта, а також поліпшувальні роботи задля збільшення майбутніх економічних вигод засобів праці.

2. Акумулявання амортизаційних відрахувань в фонді відновлення засобів праці дозволить чітко прослідкувати та контролювати виконання ремонтних та поліпшувальних робіт пооб'єктно, за групами, скласти найбільш вдалий графік їх поліпшень тощо.

3. Вчасне відтворення об'єктів основних засобів допоможе зменшити витрати на їх поліпшення в порівнянні з простроченими термінами ремонтних робіт, а відтак – покращити техніко-економічні показники діяльності таких засобів праці, їх експлуатаційні характеристики.

4. Відтворення основних засобів, відповідно до графіків проведення планово-попереджувальних ремонтних робіт, дозволить дотримуватися техніки безпеки на підприємстві, що вже означає досягнення і соціального ефекту для працівників, які задіяні біля станків, машин, обладнання, а це є запорукою зменшення нещасних випадків на виробництві та покращення робочої обстановки.

5. Ефективна експлуатація орендованих основних засобів, у відповідності з усіма технічними нормами, строком корисного використання та дотриманням усіх вимог щодо поліпшень та ремонтів дозволить не занижувати штучно, а реально показувати амортизацію підприємства.

6. Моральне підтримання та фізичне поліпшення орендованих основних засобів дозволить досягти екологічної стабільності та безпеки, особливо якщо це стосується підприємств, які забруднюють навколишнє природне середовище, великих промислових комплексів тощо.

Слід акцентувати увагу і на відображенні в обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів, що переведені до складу інвестиційної нерухомості. У зв'язку із введенням в дію П(С)БО 32 „Інвестиційна нерухомість”, пропонуємо до субрахунку 184 “Інші необоротні активи” відкрити аналітичні рахунки другого порядку 1841 “Інвестиційна нерухомість” та 1842 “Інші необоротні активи”.

На нашу думку, використання субрахунку 1841 “Інвестиційна нерухомість” є більш логічним порівняно із субрахунком 100 “Інвестиційна нерухомість”, рекомендованим Наказом “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” від 05.03.2008 р. № 353, оскільки існування останнього суперечить П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Розглянемо, для прикладу, передачу операційної нерухомості в операційну оренду та переведення нерухомості зі складу операційної до складу інвестиційної, як в орендаря, так і в орендодавця (табл. 1).

В першому випадку врахуємо дві ситуації здійснення витрат на поліпшення об'єктів основних засобів орендарем, передбачених договором операційної оренди: з компенсацією і без компенсації вартості здійсненого поліпшення в рахунок орендної плати.

Наприклад, підприємству ТОВ „Проскурів-Термо” передано ВАТ „Термопластавтомат” в операційну оренду приміщення цеху машинобудівного підприємства; сума компенсації орендарем становить 40000 грн, первісна вартість об'єкта основних засобів – 60000 грн, знос – 30000 грн; очікуваний термін оренди 10 років.

Щомісяця сума амортизації по підприємству-орендарю „Проскурів-Термо” становить у 2007 р. близько 24670,65 грн, відрахування до фонду відновлення щомісяця становлять – 25 % (виходячи з практичного досвіду підприємства, фактичні дані по амортизаційних відрахуваннях, проведених ремонтах, інших поліпшувальних роботах), або 6167,81 грн, а в рік ця сума складе 74013,71 грн.

Щомісяця сума амортизації по підприємству-орендодавцю „Термопластавтомат” становить у 2007 році близько 155816,67 грн, відрахування до фонду відновлення щомісяця становлять 25 % (виходячи з практичного досвіду підприємства, фактичні дані по амортизаційних відрахуваннях, проведених ремонтах, інших поліпшувальних роботах), або 38954,17 грн, а в рік ця сума складе 467450 грн.

Операції у орендодавця в другій ситуації відобразатимуться традиційно, без використання фонду відновлення на поліпшувальні роботи щодо об'єкта, переданого в операційну оренду.

В другому випадку врахуємо здійснення витрат на поліпшення об'єктів основних засобів орендодавцем та орендарем, в разі переведення нерухомості зі складу операційної до складу інвестиційної. Згідно з п. 30 МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”, на основі якого розроблено П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”, ті частки нерухомості, які утримує в операційній оренді орендар, оцінюють виключно за справедливою вартістю. В той же час, орендодавець в наказі про облікову політику підприємства на власний розсуд вибирає метод оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу: за справедливою або залишковою

вартістю. В нашому прикладі передбачено вибір орендодавцем справедливої вартості для оцінки інвестиційної нерухомості. Розглянемо бухгалтерські записи з передачі інвестиційної нерухомості в операційну оренду (табл. 2).

Таблиця 1

Методика формування і використання фонду відновлення при передачі об'єктів основних засобів в операційну оренду

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Вартість поліпшень, здійснених орендарем, зараховується в рахунок орендної плати протягом дії договору оренди				
Операції в орендаря				
1.	Отримано об'єкт основних засобів в оперативну оренду	01		30000,00
2.	Нараховано щомісячну орендну плату: сума без ПДВ	23	685	1000,00
	податковий кредит з ПДВ	641	685	200,00
3.	Відображено витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта основних засобів, отриманого в оперативну оренду: господарським способом	377	20, 66, 65	40000,00
		377	641	8000,00
	підрядним способом	377	631	40000,00
		641	631	8000,00
		631	311	48000,00
377	641	8000,00		
4.	Зарахування компенсації поліпшень у рахунок щомісячної орендної плати. На цьому етапі формується залік взаємних вимог	685	377	1200,00
Операції в орендодавця				
5.	Передача об'єкта основних засобів в операційну оренду. На момент передачі об'єкта знос становить 30000 грн	1032	1031	60000,00
6.	Компенсація вартості поліпшення об'єкта основних засобів, здійснених орендарем	156	685	40000,00
		1032	156	40000,00
		641	685	8000,00
7.	Нараховано орендну плату	377	713	1200,00
	податкове зобов'язання з ПДВ	713	641	200,00
8.	Зарахування компенсації поліпшувальних робіт у рахунок щомісячної орендної плати згідно заліку взаємних вимог	685	377	1200,00
9.	Формування фонду відновлення	85	429	467450,00
10.	Використання фонду відновлення	429	424	40000,00
11.	Нараховано амортизацію капіталізованих витрат по ремонту об'єкта основних засобів, переданого в оренду та компенсованих орендарю	831	131	333,33
	одночасно на суму амортизаційних відрахувань	424	745	333,33
2. Вартість поліпшень, здійснених орендарем, не зараховується в рахунок орендної плати протягом дії договору оренди				
Операції в орендаря				
12.	Отримано об'єкт основних засобів в оперативну оренду	01		30000,00
13.	Нараховано щомісячну орендну плату: сума без ПДВ	23	685	1000,00
	податковий кредит з ПДВ	641	685	200,00
	Відображено витрати, пов'язані із поліпшенням об'єкта основних засобів, отриманого в оперативну оренду: господарським способом	377	20, 65, 66	40000,00
підрядним способом		377	631	40000,00
	631	311	40000,00	
15.	Витрати на ремонт та їх капіталізація	156	685, 631	40000,00
		117	156	40000,00
16.	Створення фонду відновлення	85	429	74013,71
17.	Використання фонду відновлення, що капіталізується, в частині витрат на ремонт	429	424	40000,00
18.	Щомісячний знос інших необоротних матеріальних активів (прямолінійним методом щомісячна амортизація 333,33 грн)	831	132	333,33
	одночасно на суму амортизаційних відрахувань	424	745	333,33

Згідно з параграфом 11 МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість", разом з передачею в оренду інвестиційної нерухомості підприємство може надавати певні послуги щодо цього об'єкта. В той же час, нерухомість вважається інвестиційною, якщо такі послуги є "незначним компонентом угоди в цілому". Якщо додаткові послуги є більш суттєвою складовою договору, то для бухгалтерського обліку така нерухомість – операційна. Отже, орендодавець не може здійснювати капітальний ремонт інвестиційної нерухомості без переведення її до складу операційної нерухомості [3].

В орендаря інвестиційної нерухомості будуть ті ж самі бухгалтерські проведення, що й при оренді операційної нерухомості без компенсації вартості проведеного капітального ремонту або інших поліпшень. Для відшкодування вартості проведених ремонтних робіт він має створити фонд відновлення.

Таблиця 2

Методика обліку об'єктів інвестиційної нерухомості при передачі в операційну оренду

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
У разі перевищення справедливої вартості інвестиційної нерухомості над залишковою вартістю операційної нерухомості (основних засобів)				
1.	Переведено приміщення цеху машинобудівного підприємства ВАТ "Термопластавтомат" до складу інвестиційної нерухомості	1841	1031	30000,00
2.	Списано знос приміщення	131	1031	30000,00
3.	Доведено вартість приміщення до справедливої вартості (справедлива вартість - 50 тис. грн)*	1841	423	20000,00
У разі перевищення залишкової вартості операційної нерухомості (основних засобів) над справедливою вартістю інвестиційної нерухомості				
4.	Переведено приміщення цеху машинобудівного підприємства ВАТ "Термопластавтомат" до складу інвестиційної нерухомості	1841	1031	20000,00
5.	Списано знос приміщення	131	1031	30000,00
6.	Доведено вартість приміщення до справедливої вартості (справедлива вартість – 20 тис. грн)*	975	1031	10000,00
* Згідно з п. 27 П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" при переведенні операційної нерухомості до складу інвестиційної, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості та справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається як дооцінка (уцінка) основних засобів, передбачена П(С)БО 7 "Основні засоби"				
4.	Нараховано орендну плату	377	713	1200,00
	- податкове зобов'язання з ПДВ	713	641	200,00

Досить часто приміщення, що його підприємство має намір орендувати для використання в своїй виробничій діяльності, з будь-яких причин поки ще не може бути передано цьому підприємству в оренду. Приміром, воно розташоване в будівлі, яка є новозбудованою і на нього ще не оформлені всі документи. Але майбутній орендар з відома майбутнього орендодавця вже сьогодні готовий виконувати роботи, які йому все одно доведеться в цьому приміщенні проводити. Хоча б для того, щоб після фактичного його отримання в оренду зразу ж розпочати в ньому свою виробничу діяльність. Якщо такі витрати призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, то їх можна капіталізувати з метою подальшої амортизації. В даній ситуації підприємство-орендар для відшкодування таких витрат може створити фонд відновлення.

Висновки. Отже, аналізуючи вище наведене, слід зазначити, що створена методика формування і використання фонду відновлення об'єктів інвестиційної нерухомості в умовах оренди дозволить усунути невідповідності в обліку таких операцій, а також досягти економічних вигод, завдяки своєчасному проведенню поліпшувальних і ремонтних робіт.

Література

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 3–110.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 „Інвестиційна нерухомість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.07 № 779 // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 2. – С. 7–10.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Перекл. з англ. / За ред. С.Ф.Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
5. Азриліан А.Н. Большой бухгалтерський словарь. – М., 1999. – 574 с.
6. Грачова Р.С. Енциклопедія бухгалтерського обліку. – К.: Галицькі Контракти, 2004. – 832 с.
7. Моссаковський В. Облік операційної оренди в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 10. – С. 12–16.
8. Поліпшення орендованого майна // Бібліотека Головбуха. – 2004. – № 10. – С. 108–110.

Надійшла 29.11.2009