

УДК 657

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ ОРЕНДОВАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Д.О. Грицишен, д.е.н., доц.

М.Ю. Самчик

Житомирський державний технологічний університет, Житомир, Україна

Грицишен Д.О., Самчик М.Ю. Бухгалтерський облік витрат на ремонт орендованих основних засобів.

В статті розглянуто нормативні документи, які регулюють питання операцій з орендованими основними засобами. Побудовано алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на капітальний та поточні ремонти орендованого в операційну оренду основного засобу та фінансову оренду основного засобу. Досліджено об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають в результаті ремонту орендованих основних засобів. Запропоновані аналітичні розрізи, на яких формується інформація стосовно витрат на капітальний та поточний ремонт основних засобів. Для оперативного відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку розроблено форми первинних документів про наявність та рух орендованих активів і пов'язаних з ними витрат на ремонт. Запропоновано модель облікового відображення витрат як орендаря, так і орендодавця на проведення капітального та поточного ремонту орендованих основних засобів.

Ключові слова: облік основних засобів, оренда основних засобів, лізинг, облік витрат на ремонт, ремонт орендованих основних засобів

Грицишен Д.А., Самчик М.Ю. Бухгалтерский учет расходов на ремонт арендованных основных средств.

В статье рассмотрены нормативные документы, регулирующие вопросы операций с арендованными основными средствами. Построен алгоритм действий бухгалтера по отражению затрат на капитальный и текущие ремонты арендованного в операционную аренду основного средства и финансовую аренду основного средства. Исследованы объекты бухгалтерского учета, которые возникают в результате ремонта арендованных основных средств. Предложенные аналитические разрезы, на которых формируется информация о расходах на капитальный и текущий ремонт основных средств. Для оперативного отражения арендных операций на счетах бухгалтерского учета разработаны формы первичных документов о наличии и движении арендованных активов и связанных с ними расходов на ремонт. Предложена модель учетной отражения расходов как арендатора, так и арендодателя на проведение капитального и текущего ремонта арендованных основных средств.

Ключевые слова: учет основных средств, аренда основных средств, лизинг, учет расходов на ремонт, ремонт арендованных основных средств

Gritishen D.O., Samchik M.Yu. Accounting repair costs of leased fixed assets.

In the article the regulations governing transactions with leased assets. The algorithm of actions accountant to reflect spending on capital and current repairs of leased the operating lease of fixed assets and finance lease asset. Objects studied accounting, resulting from repairs of leased assets. The proposed analytical sections, which formed information on costs and capital maintenance of fixed assets. To display the operational lease transactions on accounts developed forms of primary documents on the presence and movement of leased assets and related repair costs. The model of your display costs as tenant and landlord for capital and current repairs of leased assets.

Keywords: accounting of property, plant and equipment rentals, leasing, accounting cost of repairs, repairs of leased assets

Операції з орендованими необоротними активами є складними за своїм економічними змістом операціями, що пов'язано, перш за все, з існуванням різноманітних видів оренди (лізингу).

Така ситуація виникає з наявністю низки нормативно-правових актів, які визначають різні види оренди (лізингу). Крім того, існують види оренди, які не врегульовані жодним нормативно-правовим актом України, наприклад, суборенда, тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Окремі питання бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів вивчали: В.В. Бабич, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Л.М. Кіндрацька, М.М. Коцупатрий, Я.Д. Крупка, С.Ф. Покропивний, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук та інші. Проте недостатньо є розробленими особливості бухгалтерського обліку витрат на ремонт орендованих основних засобів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми

Слід зазначити, що досліджені наукові праці не містять наукових доробків щодо системи бухгалтерського обліку витрат на ремонт орендованих основних засобів. Тому в нашому дослідженні ми побудуємо алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на капітальний та поточні ремонти орендованого в операційну оренду основного засобу та розробити методику бухгалтерського обліку витрат на ремонт орендованих основних засобів.

Метою статті є розробка методики бухгалтерського обліку витрат на ремонт орендованих основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження

Питання врегулювання взаємовідносин, що виникають у зв'язку з орендою необоротних активів, а також бухгалтерського обліку операцій, які виникають в результаті таких взаємовідносин регулюють: Цивільний кодекс України [7], Податковий кодекс України [5], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [6],

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [2], Міжнародний

стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [3] та інші підзаконні акти (таблиця 1).

Таблиця 1. Види оренди, що визначені чинним національним та міжнародним законодавством

Нормативно-правовий акт	Операційна оренда (лізинг)	Фінансова оренда (лізинг)	Найм	Зворотній лізинг (оренда)	Оренда житлових приміщень	Оренда житла з викупом
Цивільний кодекс України [7]			+			
Податковий кодекс України [5]	+	+		+	+	+
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [6]	+	+				
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [2]	+	+				
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [3]	+	+				

Джерело: Власна розробка автора

Як видно з даних табл. 1, в чинному законодавстві визначено наступні види оренди: операційна оренда (лізинг), фінансова оренда (лізинг), найм, зворотній лізинг (оренда), оренда житлових приміщень та оренда житла з викупом. Крім того, врегулювання бухгалтерського обліку здійснюється в частині лише операційної та фінансової оренди, що, на нашу думку, пов'язано з тим, що усі інші види оренди є похідними від операційної та фінансової та мають аналогічне відображення в бухгалтерському обліку. В наведених нормативно правових актах окрім загальних положень, регулюються й питання проведення ремонту орендованих основних засобів. Розглянемо коротко основні положення різних нормативно-правових актів, які стосуються бухгалтерського обліку ремонту орендованих основних засобів.

Так, відповідно до ст. 776 Цивільного кодексу України, поточний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймачем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом, а капітальний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймодавцем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом. Капітальний ремонт провадиться у строк, встановлений договором [7].

Крім того, п. 3 ст. 776 Цивільного кодексу України містить положення, яке має суттєвий вплив на удосконалення бухгалтерського обліку ремонту основних засобів: «якщо наймодавець не провів капітального ремонту речі, що перешкоджає її використанню відповідно до призначення та умов договору, наймач має право:

1) відремонтувати річ, зарахувавши вартість ремонту в рахунок плати за користування річчю, або вимагати відшкодування вартості ремонту;

2) вимагати розірвання договору та відшкодування збитків» [7].

З приводу фінансової оренди, даний вказаний нормативний акт ст. 808 визначає, що ремонт і технічне обслуговування предмета договору лізингу здійснюються продавцем (постачальником) на підставі договору між лізингоодержувачем та продавцем (постачальником).

Якщо ж об'єктом оренди є житло, яке наймається, то відповідно до ст. 819 Цивільного кодексу України поточний ремонт житла, переданого у найм, зобов'язаний здійснювати наймач, якщо інше не встановлено договором, а капітальний ремонт житла – зобов'язаний здійснювати наймодавець, якщо інше не встановлено договором. Переобладнання житлового будинку, в якому знаходиться житло, передане у найм, якщо таке переобладнання істотно змінить умови користування житлом, не допускається без згоди наймача [7].

В Податковому кодексі України визначаються лише види оренди, які можуть здійснюватися суб'єктами господарювання з метою оподаткування. Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України лізингові операції поділяються на [5]:

а) оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою);

б) фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з цим Кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

в) зворотний лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою і передбачає продаж основних засобів фінансовій організації з одночасним зворотним отриманням таких основних засобів такою фізичною чи юридичною особою в оперативний або фінансовий лізинг;

г) оренда житлових приміщень – операція, що передбачає надання житлового будинку, квартири або їх частини її власником у користування орендарю на визначений строк для цільового використання за орендну плату;

г) оренда житла з викупом – господарська операція юридичної особи, що передбачає відповідно до договору оренди житла з викупом передання другій стороні – фізичній особі (особі-орендарю) майнових прав на нерухомість, будівництво якої не завершено та/або житло за плату на довготривалий (до 30 років) строк, після закінчення якого або достроково, за умови повної сплати орендних платежів та відсутності інших обтяжень та обмежень на таке житло, житло переходить у власність орендаря. Оренда житла з викупом може передбачати відступлення права вимоги на платежі за договором оренди житла з викупом.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» регулює методичні положення щодо бухгалтерського обліку операцій з оренди необоротних активів.

З приводу витрат на ремонт ст. 6 даного документу визначає наступне: «затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди» [6].

А відповідно до ст. 8. П(С)БО 14 «Оренда», «об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів» [6].

Методичні рекомендації № 561 визначають, що «затрати орендаря на поліпшення об'єкта

фінансової оренди, що визнаються ним капітальними інвестиціями за умовами, визначеними цими Методичними рекомендаціями, відображаються за дебетом рахунку капітальних інвестицій із наступним збільшенням первісної вартості об'єкта фінансової оренди, якщо інше не передбачено орендною угодою. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що визнаються ним капітальними інвестиціями за умовами, визначеними цими Методичними рекомендаціями, відображаються орендарем за дебетом рахунку капітальних інвестицій. Такі затрати зараховуються до складу основних засобів як первісна вартість нового об'єкта» [2].

Витрати, пов'язані з нарахованою амортизацією основних засобів, відображаються в бухгалтерському обліку: а) для об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, узяті у фінансову оренду, на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та 131 «Знос основних засобів»; б) для об'єктів, переданих в операційну оренду – 949 «Інші витрати операційної діяльності» та 131 «Знос основних засобів». Витрати, пов'язані з:

— закінченням реконструкції (добудовою) об'єкта: а) операційної оренди, відображаються на рахунках: 109 «Інші основні засоби», 15 «Капітальні інвестиції»; б) фінансової оренди, відображаються на рахунках: 103 «Будинки та споруди», 15 «Капітальні інвестиції»;

— ремонтом, технічним оглядом і технічним обслуговуванням основних засобів, відображаються на рахунках: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 20 «Виробничі запаси», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці» та 68 «Розрахунки за іншими операціями» [2].

У МСФЗ 17 «Оренда» [3], як і в українському законодавстві, проводиться розподіл на фінансову оренду та операційну. При цьому в стандарті провідну роль відіграє принцип пріоритету змісту перед формою. У МСФЗ 17 підкреслюється, що кваліфікація оренди (фінансової або операційної) залежить від змісту операції, а не від форми контракту.

Поширеною практикою європейських країн є саме лізингові операції, які передбачають наступне: за договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі). Фінансовий лізинг досить поширений у світовій практиці та в основному в Україні цим займаються банки [4].

Порівняльний аналіз особливостей ведення бухгалтерського обліку оренди в вітчизняній практиці і відповідно до МСФЗ показав, що в основному підходи узгоджуються лише в частині обліку договорів операційної оренди, а облік фінансової оренди істотно розрізняється.

В цілому основні розбіжності між українськими і міжнародними стандартами обліку в частині відображення операцій за договором фінансової оренди полягають у:

- визначенні балансоутримувача майна;
- методах відображення операцій з нарахування та визнання орендних платежів;
- відсутності в українських нормативних документах поняття справедливої і теперішньої вартості орендованого майна.

Як бачимо, з проведеного аналізу норм законодавства, регулятивна інформація стосується лише операційної і фінансової оренди, які мають окремі особливості.

Найбільші складнощі виникають під час визнання та відображення витрат на ремонт в операційній оренді, право власності щодо орендованого основного засобу не переходить орендарю. У зв'язку з чим, потрібно чітко розмежовувати витрати, які зобов'язаний нести орендодавець та орендар, а які визнаються на підстав умов договору.

За кордоном, в окремих країнах, під час визнання витрат орендарем та орендодавцем перевагу мають укладені договори, та більшість правил визначається положеннями укладених договорів. В Україні, окремі положення визначаються чітко законодавством, а інша частина – відповідно до умов договору оренди.

Розглянемо порядок визнання витрат на капітальний та поточний ремонт основних засобів за операційної оренди в орендаря та орендодавця (рис. 1).

За операційної оренди зобов'язання проводити капітальний ремонт та нараховувати амортизацію на основний засіб законодавством покладено на орендодавця, який є власником усіх вигід та ризиків основного засобу, переданого в операційну оренду. Проте, на практиці може відбуватися ситуація, коли за певних обставин, орендований об'єкт основних засобів потребує капітального ремонту, для того, щоб його міг використовувати орендар та виконувались умови договору оренди, але орендатор не проводить та не бажає проводити капітальний ремонт. За такої ситуації, законодавством дозволяється капітальний ремонт проводити орендарю з подальшим відшкодування витрат орендодавцем, а у випадку непогодження орендодавця відшкодувати витрати – орендар має повне право розірвати договір оренди та вимагати в судовому порядку компенсації понесених витрат.

Незалежно від суб'єкта проведення капітального ремонту, витрати понесені під час нього, включаються до капітальних витрат та

збільшують балансову вартість основного засобу з обов'язковим перерахунком амортизації на даний об'єкт. Особливість лише полягає в тому, що якщо такий ремонт проводить орендар, то він повинен в балансі відображати створений новий об'єкт основних засобів у складі інших основних засобів, незалежно від того, буде відшкодувати понесені витрати орендар чи ні. Якщо витрати будуть відшкодовані, то в бухгалтерському обліку відшкодування відобразатиметься як реалізація новоствореного об'єкта основних засобів.

З приводу поточного ремонту, то тут ситуація простіша – згідно законодавства поточний ремонт завжди проводить орендар, який включає витрати до витрат поточного звітного періоду. Проте може бути така ситуація, коли понесені витрати на поточний ремонт є занадто великими і їх одноразове включення значно завищуватиме витрати звітного періоду, що, в свою чергу, впливатиме на оподатковуваний фінансовий результат. В такому випадку, для розмежування витрат в об'єкти оренди пропонуємо встановити поріг суттєвості, в межах якого, суми, витрачені на зміну якісних характеристик основного засобу, розглядатимуться як витрати на ремонт.

Суми, що перевищують поріг суттєвості, повинні або збільшувати балансову вартість активу і розглядатися як капітальні вкладення в об'єкт оренди, або визнаватися в бухгалтерському обліку як витрати майбутніх періодів з поступовим розподілом протягом визначеного періоду часу [1].

Кількісне визначення порогу суттєвості в даному випадку, на наш погляд, спростить процедуру визначення виду витрат і внесе конкретність в бухгалтерський облік [1].

Інша ситуація спостерігається за умов фінансової оренди, за якої усі витрати, незалежно від виду ремонту, несе орендар, який по закінченню терміну оренди отримує право власності на об'єкт основних засобів, за умови сплати усіх орендних платежів. Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на капітальний та поточні ремонти основного засобу орендованого у фінансову оренду наведений на рис. 2.

Як видно з даних рис. 2, за умов фінансової оренди саме орендар відображає в себе капітальні інвестиції на суму витрат, понесених на капітальний ремонт отриманого у фінансову оренду основного засобу. Відмінність у здійсненні капітального ремонту орендарем у фінансовій оренді від операційної полягає в тому, що за фінансової оренди капітальні інвестиції включаються до первісної вартості орендованого основного засобу, в той час, як за операційної – до новоствореного об'єкта основних засобів.

Відображення витрат на проведення поточного ремонту у фінансовій оренді відображається аналогічного до операційної, тобто включення понесених витрат до витрат звітного періоду або витрат майбутніх періодів.

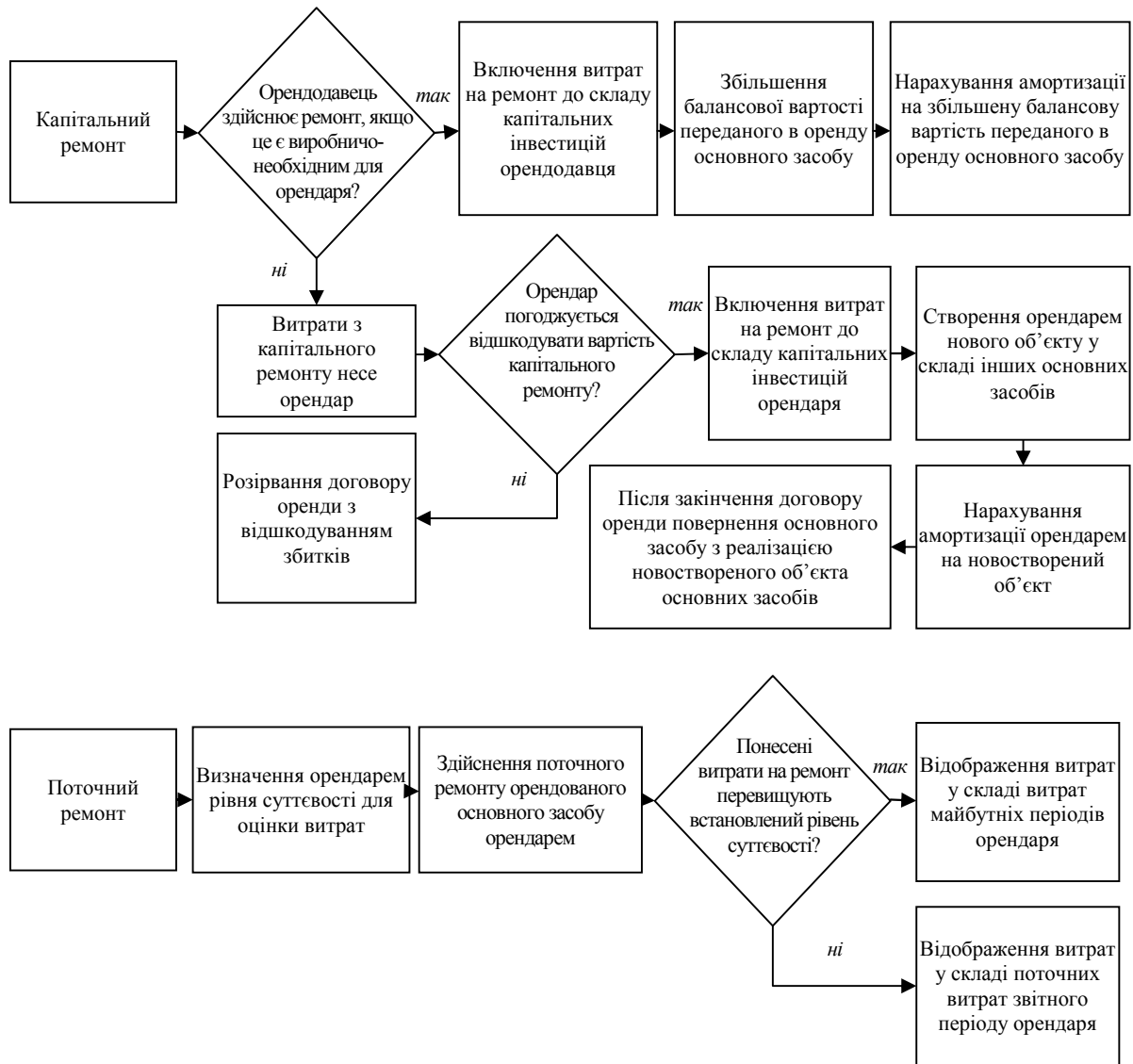


Рис. 1. Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на капітальний та поточні ремонти орендованого в операційну оренду основного засобу
Джерело: Власна розробка автора

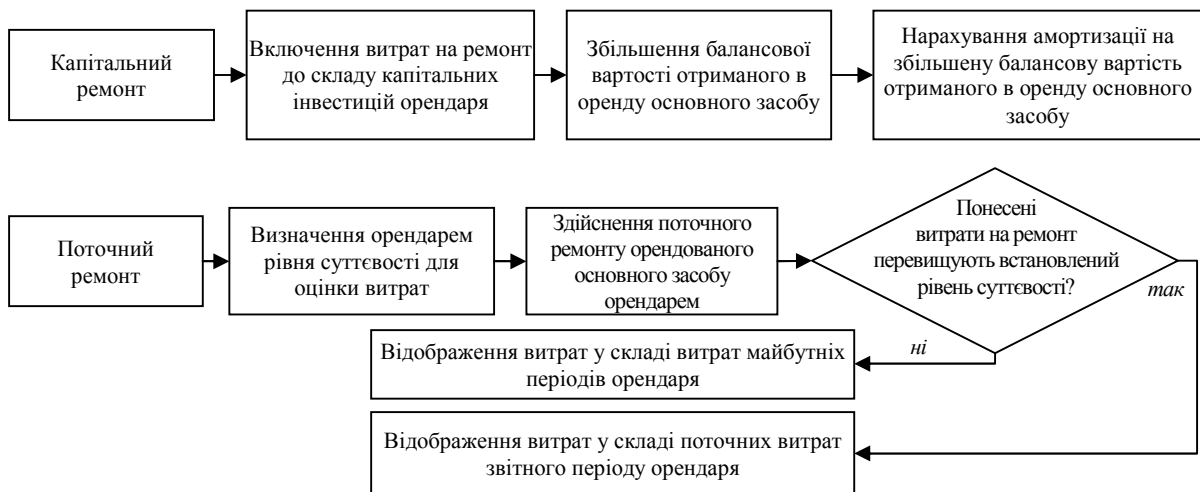


Рис. 2. Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на капітальний та поточні ремонти основного засобу орендованого у фінансову оренду
Джерело: Власна розробка автора

Узагальнюючи вище сказане та вимоги чинного вітчизняного законодавства щодо врегулювання орендних відносин та їх бухгалтерського обліку, виділено об'єкти бухгалтерського обліку, аналітичні розрізи яких потребують удосконалення з метою достовірного відображення витрат на ремонт орендованих основних засобів, а також оперативного

одержання управлінської інформації про такі витрати (табл. 2).

В таблиці 2 наведені серед об'єктів обліку як ті, які обліковуються на рахунках класу 1 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, так і оборотні активи, зобов'язання та витрати.

Таблиця 2. Об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають в результаті ремонту орендованих основних засобів

Види ремонту	Особливі умови проведення ремонтних робіт	Орендар	Орендодавець
Операційна оренда			
Капітальний ремонт	Ремонт здійснює орендодавець	–	1) Капітальні інвестиції (рах. 151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»); 2) Основні засоби, передані в оренду (рах. 10 «Основні засоби» в розрізі субрахунків); 3) Амортизація основних засобів, переданих в оренду (рах. 131 «Знос основних засобів»); 4) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту
	Ремонт здійснює орендар	1) Капітальні інвестиції (рах. 151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»); 2) Новий об'єкт основних засобів (субрах. 109 «Інші основні засоби»); 3) Амортизація нового об'єкту основних засобів (рах. 131 «Знос основних засобів»); 4) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	–
Поточний ремонт	X	1) Витрати періоду (рах. 9 класу); 2) Витрати майбутніх періодів (рах. 39 «Витрати майбутніх періодів»); 3) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	X
Фінансова оренда			
Капітальний ремонт	X	1) Капітальні інвестиції (рах. 151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»); 2) Основні засоби, отримані в оренду (рах. 10 «Основні засоби» в розрізі субрахунків); 3) Амортизація основних засобів, отриманих в оренду (рах. 131 «Знос основних засобів»); 4) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	X
Поточний ремонт	X	1) Витрати періоду (рах. 9 класу); 2) Витрати майбутніх періодів (рах. 39 «Витрати майбутніх періодів»); 3) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	X

Джерело: Власна розробка автора

Проте нами буде приділено увагу безпосередньо удосконаленню аналітичного обліку капітальних інвестицій, як об'єкта бухгалтерського обліку, який вказує на витрати, понесені суб'єктом господарювання на капітальне поліпшення основних засобів. Крім того, удосконалення потребують аналітичні розрізи рахунків 9 класу Плану рахунків, а також рахунок 23 «Виробництво», на яких відображається інформація стосовно витрат, понесених на поточний ремонт основних засобів.

Крім того, як видно з даних табл. 2. об'єкти бухгалтерського обліку, які стосуються як капітального, так і поточного ремонту є майже однаковими і для орендаря, і для орендодавця. Саме тому аналітичні розрізи зазначених об'єктів будуть однаковими.

Враховуючи вище викладене стосовно особливостей відображення в бухгалтерському обліку витрат на капітальний та поточний ремонт за операційної та фінансової оренди, пропонуємо здійснити удосконалення аналітичних розрізів виділених в табл. 2.4 об'єктів бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів.

Запропоновані аналітичні розрізи до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», на якому формується інформація стосовно витрат на капітальний ремонт основних засобів, представлені на рис. 3.

Запропонований підхід до аналітичного обліку капітального ремонту основних засобів у орендаря складається з 7 рівнів аналітики, що дозволяє

врахувати особливості проведення такого ремонту, а також підвищить оперативність формування показників фінансової та податкової звітності в розрізах, передбачених чинним законодавством. Розглянемо коротко особливості кожного із запропонованих розрізів:

- перший рівень аналітики відповідає запропонованому підходу в параграфі 2.1, тому на рис. 3 він містить лише один розріз – орендовані основні засоби, у зв'язку з тим, що дані аналітичні розрізи пропонуються безпосередньо передбачати в бухгалтерському обліку орендаря;
- другий рівень аналітики представлений видами оренди (операційна, фінансова, суборенда, зворотній лізинг), що дозволить формувати інформацію в розрізі даних видів оренди з метою формування інформації про ефективність здійснення даного виду діяльності та джерело походження основного засобу, що підлягає ремонту;
- третій рівень аналітики передбачає поділ витрат на капітальний ремонт за групами об'єктів основних засобів, що відповідає передбаченим законодавством субрахункам до рахунку 10 «Основні засоби»;
- четвертий, п'ятий, шостий та сьомий рівень передбачає аналітичні розрізи за видами об'єктів, видами ремонту, способом проведення ремонту та елементами витрат відповідно.



Рис. 3. Запропонований підхід до аналітичного обліку капітального ремонту у орендаря
Джерело: Власна розробка автора

Наступним етапом дослідження є розробка відповідних рівнів аналітики для витрат, пов'язаних з проведенням поточного ремонту у орендаря. Як нами буде вказано вище, дані витрати можуть включатися як до складу поточних витрат періоду, так і до складу витрат майбутніх періодів. Нами безпосередньо запропоновані розрізи поточних витрат періоду. Такі ж аналітичні розрізи вбачаємо за необхідне застосовувати й до витрат майбутніх періодів. Охарактеризуємо коротко кожен із запропонованих аналітичних рівнів:

— перший, другий та третій аналітичні рівні здійснюються аналогічно до відповідних рівнів, у зв'язку з тим, що вони характеризують особливості та види саме ремонту;

— четвертий рівень представлений джерелами об'єктів основних засобів, який виділяється з метою формування управлінської інформації стосовно найбільш затратних об'єктів основних засобів та джерел їх походження;

— п'ятий рівень узагальнює інформацію стосовно видів оренди з метою визначення неефективних видів діяльності, пов'язаних зі здійсненням орендних операцій;

— шостий, сьомий та восьмий аналітичні рівні здійснюються аналогічно до 4-го, 5-го та 6-го рівнів, які безпосередньо розкривають інформацію щодо понесених витрат на ремонт на конкретні об'єкти основних засобів, а також узагальнюють понесені витрати за елементами витрат, що необхідно для формування показників фінансової звітності.

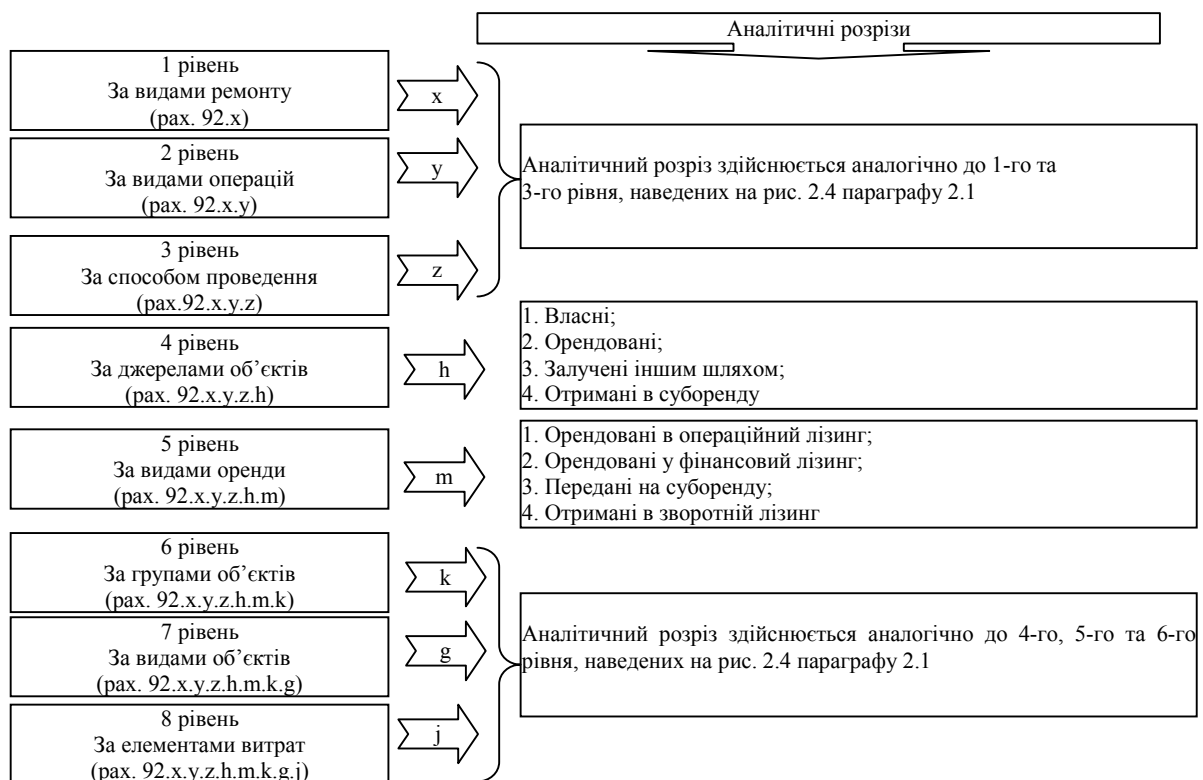


Рис. 4. Аналітичний облік поточного ремонту орендаря

Джерело: Власна розробка автора

Для оперативного відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку розроблено форми первинних документів про наявність та рух орендованих активів і пов'язаних з ними витрат на ремонт. За їх допомогою стає можливим отримати повну і достовірну інформацію, необхідну для належного ведення бухгалтерського обліку та формування показників бухгалтерської звітності учасників орендної угоди.

На рисунку 5 представлено зразок запропонованого «Акту про проведений ремонт орендованого основного засобу».

Даний документ пропонуємо складати орендарем у випадку проведення ним капітального ремонту орендованого основного засобу. Даний

документ є підтвердженням того, що роботи з капітального ремонту були виконані, а також є підставою для збільшення орендодавцем первісної вартості переданого в оренду основного засобу.

Як видно зі зразка, даний документ підписує одразу чотири особи: відповідальні особи орендаря та підрядника, що виконував ремонт, та директорів орендаря та підрядника. Наявність підписів відповідальних осіб необхідне для підтвердження факту передачі орендованого основного засобу між матеріально-відповідальними особами.

В запропонованому акті є обов'язковим зазначення терміну проведення капітального ремонту, що може бути підставою для призупинення нара-

хування амортизації орендодавцем, в залежності від встановленої ним облікової політики. Також обов'язково вказується вартість проведених робіт, встановлений дефект, що став підставою для проведення ремонту, а також зміст проведеного ремонту, що вказує на те, що був проведений саме капітальний ремонт.

Варто відмітити, що вартість ремонтних робіт повинна обов'язково співпадати з сумою, сплаченою згідно рахунку та акту виконаних робіт підряднику за виконані ним роботи, а також податкової накладній, якщо підрядник є платником ПДВ.

Якщо орендодавець погоджується відшкодувати витрати на проведення капітального ремонту, то даний документ передається орендодавцю після закінчення терміну оренди, якщо ж не погоджується – то даний документ залишається у орендаря та зберігається разом з актом виконаних робіт як підстава для створення нового об'єкта основних засобів у складі інших основних засобів первісною вартістю, яка дорівнюватиме вартості такого ремонту. Наступним розробленим нами документом є «Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду», зразок якого наведений на рис. 6.

Запропонований акт про проведений ремонт орендованого основного засобу
від «10» червня 2016р.

Орендар ПрАТ «Прометей»
 Період проведення ремонту 21.05.2015 р. – 10.06.2015 р.
 Спосіб проведення ремонту підрядний
 Підрядник (за підрядного способу) ПП «Елітбуд-1»
 Вартість проведених робіт 118000,00 грн.

Об'єкт ремонту	Встановлений дефект	Приймання-передача об'єкту для ремонту		Приймання-передача об'єкту після ремонту		Зміст проведеного ремонту
		дата, ПІБ відповідальної особи, підпис	дата, ПІБ відповідальної особи, підпис	дата, ПІБ відповідальної особи, підпис	дата, ПІБ відповідальної особи, підпис	
Будівля складу готової продукції	Протікання даху	21.05.15 р., МВО	21.05.15 р., спеціаліст підрядної організації	10.06.15 р., спеціаліст підрядної організації	10.06.15 р., МВО	Перекрито дах метало-черепицею

Директор ПрАТ «Прометей» _____
 Директор ПП «Елітбуд-1» _____
 Відповідальна особа орендаря _____
 Відповідальна особа підрядника _____

Рис. 5. Запропонований акт про проведений ремонт орендованого основного засобу
Джерело: Власна розробка автора

Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду

Найменування основного засобу Будівля складу готової продукції
 Модель(тип, марка), заводський номер Складське приміщення (450м²)
 Інвентарний номер 10300203
 Термін корисного використання 25 років
 Первісна вартість 1523000 грн
 Дата введення в експлуатацію 15.06.2001 р.
 Період проведення капітального ремонту 21.05.2015 р. – 10.06.2015 р.
 Вартість після проведення капітального ремонту 1641000 грн.
 Дата введення в експлуатацію після проведення капітального ремонту 21.05.2015 р.
 Ліквідаційна вартість 82050,00

Місяць	Вартість, що амортизується після проведення капітального ремонту	Сума нарахованого зносу до моменту проведення капітального ремонту	Сума нарахованої амортизації за звітний період	Залишкова вартість відремонтованого основного засобу
Липень 2015 р.	1558950,00	815500,00	5470,00	737980,00

Розрахунок склав _____
 (посада) (ПІБ) (підпис)

Рис. 6. Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду
Джерело: Власна розробка автора

Даний документ складається орендодавцем у випадку погодження ним відшкодувати витрати на капітальний ремонт. Як відомо, за такої ситуації орендодавець в кінці терміну операційної оренди повертає орендований основний засіб, а також в бухгалтерському обліку відображає факт придбання в орендаря основного засобу, який був створений останнім на вартість капітального ремонту у складі інших основних засобів. Таким чином орендодавець відшкодовує витрати, понесені орендарем. Після такої операції, орендодавець включає до первісної вартості, поверненого з оренди основного засобу, вартість придбаного нового основного засобу.

Після збільшення первісної вартості поверненого з операційної оренди основного засобу пропонуємо скласти запропонований нами «Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду». Даний документ складається на підставі розглянутого вище «Акту про проведений ремонт орендованого основного засобу». Даним документом коригується вартість, що амортизується та залишкова вартість поверненого з операційної оренди основного засобу, яка змінюється у зв'язку зі збільшенням його первісної вартості.

В даному документі зазначається інформація щодо первісної вартості об'єкта основного засобу до проведення капітального ремонту, змінена первісна вартість після його проведення, термін

корисної експлуатації, а також ліквідаційна вартість, яка може бути змінена з урахуванням проведеного капітального ремонту. Зауважимо, що термін корисної експлуатації основного засобу після капітального ремонту також може бути змінений, що залежить від характеру проведених робіт.

Ще одним важливим реквізитом запропонованого документу є термін введення основного засобу після проведення капітального ремонту, що є дуже важливим при нарахуванні амортизації на даний основний засіб, яка відповідно до положень облікової політики суб'єкта господарювання може бути призупинена на час капітального ремонту, в залежності від його виду (модернізації, реконструкції, реставрації, тощо).

Враховуючи вище викладене, а також пропозиції наведені щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів за умов передачі та отримання їх в операційну та фінансову оренду, пропонуємо модель облікового відображення витрат як орендаря, так і орендодавця на проведення капітального та поточного ремонту орендованих основних засобів.

Запропонований підхід до облікового відображення витрат на ремонт орендованих в операційну оренду основних засобів у орендаря та орендодавця наведений в таблиці 3.

Таблиця 3. Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат на ремонт орендованих в операційну оренду основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Орендар		Орендодавець	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
1	2	дебет	кредит	дебет	кредит
		3	4	5	6
КАПІТАЛЬНИЙ РЕМОНТ					
<i>Господарський спосіб</i>					
1.	Оприбутковано материнську плату для модернізації комп'ютера директора підприємства	202.x	631.1	202.x	631.1
2.	Списано вартість комп'ютера на капітальний ремонт	152.2.1.z.2.2.1.1	109.x	152.4.9.y.2.2.1.1	109.x
3.	Списано материнську плату на ремонт основного засобу	152.2.1.z.2.2.1.2	202.x	152.4.9.y.2.2.1.2	202.x
4.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які здійснювали модернізацію комп'ютера	152.2.1.z.2.2.1.3	661	152.4.9.y.2.2.1.3	661
5.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників	152.2.1.z.2.2.1.4	651	152.4.9.y.2.2.1.4	651
6.	Оприбутковану з комп'ютера материнську плату, яку замінюють на нову	209.x	152.2.1.z.2.2.1.g	209.x	152.4.9.y.2.2.1.g
7.	Оприбутковано модернізований комп'ютер	109.y	152.2.1.z.2.2.1.g	109.y	152.4.9.y.2.2.1.g
<i>Підрядний спосіб</i>					
1.	Проведено ремонтні роботи із заміни централізованої системи опалення будівлі офісу	152.2.1.z.2.2.2.5	685.1	152.4.1.y.2.3.2.5	685.1
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685.1	641	685.1
3.	Відображено витрати електроенергії, використаної під час встановлення централізованої системи опалення	152.2.1.z.2.2.2.5	685.2	152.4.1.y.2.3.2.5	685.2
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685.2	641	685.2
5.	Списано власні будівельні матеріали, використані при заміні централізованої системи опалення будівлі офісу	152.2.1.z.2.2.2.2	205.x	152.4.1.y.2.3.2.2	205.x
6.	Прийнято роботи зі встановлення централізованої системи опалення	109.x	152.2.1.z.2.2.2.g	103.x	152.4.1.y.2.3.2.g

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5	6
ПОТОЧНИЙ РЕМОНТ					
<i>Господарський спосіб</i>					
1.	Закуплено фарбу для косметичного ремонту будівлі цеху	205.x	631.1	X	X
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631.1	X	X
3.	Списано на косметичний ремонт придбану фарбу	91.1.2.2.1.k.1.2	205.x	X	X
4.	Нараховано заробітну плату працівникам за проведення ремонту	91.1.2.2.1.k.1.3	661	X	X
5.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників	91.1.2.2.1.k.1.5	651	X	X
6.	Списано спецодяг для проведення косметичного ремонту	91.1.2.2.1.k.1.2	221.x	X	X
7.	Списано малярні пензлі для проведення косметичного ремонту	91.1.2.2.1.k.1.2	221.y	X	X
8.	Списано дошки для оновлення підлоги в будівлі цеху	91.1.2.2.1.k.1.2	205.y	X	X
<i>Підрядний спосіб</i>					
1.	Оприбутковано вікна у постачальника для заміни в будівлі адміністрації	202.x	631.1	X	X
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631.1	X	X
3.	Списано вікна на ремонт будівлі адміністрації	92.1.2.2.2.1.k.1.2	202.x	X	X
4.	Акцептовано рахунок постачальника за встановлення вікон	92.1.2.2.2.1.k.1.2	685.1	X	X
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685.1	X	X
6.	Відображено витрати будівельних матеріалів, витрачених при встановленні вікон	92.1.2.2.2.1.k.1.2	205.x	X	X

Джерело: Власна розробка автора

Запропонований в таблиці 3 підхід до облікового відображення витрат на поточний та капітальний ремонт орендованих основних засобів враховує особливості облікового відображення таких витрат згідно чинного законодавства, запропоновані розрізи аналітичного обліку поточних витрат періоду та капітальних витрат. Відмітимо, що облікове відображення капітального ремонту нами представлено одночасно як у орендаря, так і орендодавця. Проте варто пам'ятати, що таке відображення не може бути одночасним у обох сторін орендних відносин, тобто якщо капітальний ремонт здійснюватиме орендодавець, то такі витрати не відобразатимуться взагалі у орендаря, і, навпаки.

Крім того в таблиці 3 наведено підхід до облікового відображення витрат на ремонт орендованих саме в операційну оренду основних засобів. Відмітимо, що облікове відображення таких витрат за фінансової оренди відобразатиметься аналогічного до представленого підходу в таблиці 2 за єдиним винятком: за умов фінансової оренди витрати як на капітальний, так і на поточний ремонт орендованого основного засобу, відображаються

виключно у орендаря. Дана особливість розглянута вище і пов'язана з тим, що за фінансової оренди орендар в кінці терміну оренди і при виконанні усіх орендних умов, отримує право власності на орендований основний засіб.

Висновки

Отже, в даному дослідженні розглянуто організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат на ремонт орендованих основних засобів. Зокрема, розглянуто особливості проведення ремонтних робіт за операційної та фінансової оренди; запропоновано аналітичні розрізи щодо відображення в бухгалтерському обліку витрат на капітальний та поточний ремонт орендованих основних засобів; розроблено первинні документи, які виникають в ході таких операцій: «Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду» та «Акт про проведений ремонт орендованого основного засобу»; а також запропоновано модель облікового відображення витрат на капітальний та поточний ремонт за господарського та підрядного способу в орендаря та орендодавця.

Abstract

Real leased non-current assets is complicated by its economic content of operations, due, primarily, to the existence of different types of lease (leasing). This situation arises from the presence of a number of regulations that define different types of lease (leasing). In addition, there are leases that are not regulated by any legal act Ukraine, for example, sublease, and more. The purpose of sex is to develop methods of accounting repair costs of leased fixed assets. So, this study examined the organizational and methodological Accounting Pronouncements repair costs of leased fixed assets. In particular, the features of the repair work on the operating

and financial lease; Analytical cuts to reflect the accounting costs for capital and current repairs of leased assets; developed primary documents that occur during such operations, "Calculation of the residual value of the asset, leased" and "Act of repairs of leased assets"; and the model of your display for capital costs and maintenance for commercial and contracting method in tenant and landlord.

JEL Classification: M41.

Список літератури:

1. Залкиприева С.С. Учет аренды в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С.С. Залкиприева. – Москва, 2009. – 25 с.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30 вересня 2003 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.financforyou.com.ua/wp-content/uploads/2015/11/nak_minfin_561.pdf.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_018.
4. Овчиннікова О.О. Відмінності обліку та звітності оренди за МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда» [Електронний ресурс] / О.О. Овчиннікова. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer38/458.pdf>.
5. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/>.
6. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» № 181 від 28.07.2000 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
7. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/paran3882#n3882>.

References:

1. Zalkipriyeva, S.S. (2009). Uchet arendy v sootvetstvii s trebovaniyami mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti [Accounting for leases in accordance with the requirements of International Financial Reporting Standards]. Extended abstract of candidate's thesis. Moskva [in Russian].
2. Metodichni rekomendatsiyi z bukhgalterskoho obliku osnovnykh zasobiv № 561 vid 30 veresnya 2003 r. [Guidelines for accounting of fixed assets number 561 of September 30, 2003]. (2003, September). Retrieved from http://www.financforyou.com.ua/wp-content/uploads/2015/11/nak_minfin_561.pdf [in Ukrainian].
3. Mizhnarodnyy standart bukhgalterskoho obliku 17 "Orenda" [International Accounting Standard 17 "Lease"]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_018 [in Ukrainian].
4. Ovchinnikova, O.O. Vidminnosti obliku ta zvitnosti orendy za MSBO 17 "Orenda" ta P(S)BO 14 "Orenda" [Differences lease accounting and reporting in accordance with IAS 17 "Rent" and P (S) 14 "rental"]. Retrieved from <http://www.sworld.com.ua/konfer38/458.pdf> [in Ukrainian].
5. Podatkovyy kodeks Ukrayiny № 2755-VI vid 02.12.2010 r. [Tax Code of Ukraine № 2755-VI of 02.12.2010]. (2010, December). Retrieved from <http://sfs.gov.ua/nk/> [in Ukrainian].
6. Polozhennya (standartu) bukhgalterskoho obliku 14 «Orenda» № 181 vid 28.07.2000 r. [Regulation (Standard) Accounting 14, "Rent" № 181 of 28.07.2000]. (2000, July). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> [in Ukrainian].
7. Tsyvilnyy kodeks Ukrayiny № 435-IV vid 16.01.2003 r. [Civil Code of Ukraine № 435-IV of 16.01.2003]. (2003, January). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/paran3882#n3882> [in Ukrainian].

Надано до редакційної колегії 09.08.2016

Самчик Максим Юрійович / Maxim Yu. Samchuk
tanaspvl@gmail.com

Грицишен Димитрій Олександрович / Dimitri A. Gritsishen
gritsishen-do@mail.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Бухгалтерський облік витрат на ремонт орендованих основних засобів [Електронний ресурс] / Д. О. Грицишен, М. Ю. Самчик // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 4 (26). – С. 78-89. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n4.html>