

ОБЛІК ПОЛІПШЕНЬ І РЕМОНТУ ОРЕНДОВАНОГО МАЙНА

Волошук Л.О., д.е.н., доцент,
Мартиненко О. С.

Одеський національний політехнічний університет

Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [1].

Орендоване майно так само, утім, як і власне необхідно підтримувати в справному стані, а іноді ремонтувати і покращувати. У зв'язку з цим виникає ряд питань про облік витрат пов'язаних з ремонтом та поліпшенням майна, про те, хто повинен оплачувати ці витрати, орендар або орендодавець.

За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності. До відносин оренди застосовуються відповідні положення Цивільного кодексу України (далі – ЦК) з урахуванням особливостей, передбачених Господарським кодексом [2]. Згідно ст. 760 ЦК предметом договору найму (оренди) може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживна річ). Тобто в договорі оренди потрібно детально описати індивідуальні ознаки майна, оскільки після закінчення терміну дії договору орендар повинен повернути орендодавцю саме той об'єкт, який раніше отримав в користування. Договір оренди може полягати в простій письмовій формі. Однак в разі оренди: будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) строком на три роки і більше він вимагає нотаріального посвідчення, а право оренди підлягає державній реєстрації; транспортного засобу за участю фізичної особи договір необхідно завірити у нотаріуса. За користування майном з наймача справляється плата, розмір якої встановлюється договором найму [3].

При передачі основних засобів в оренду зазвичай складається акт приймання-передачі довільної форми. Форму такого акта підприємство може розробити самостійно. Але при цьому слід пам'ятати про обов'язкові реквізити первинного документа, передбачених п. 2 ст. 9 Закону № 996 і пп. 2.4 Положення № 88. Таким же актом оформляється і повернення об'єкта основних засобів з оренди. У П (С) БО 14 «Оренда» згадуються два види оренди: операційна і фінансова. При цьому операційною вважається оренда інша, ніж фінансова (ознаки фінансової оренди наведені в п. 4 цього стандарту).

Відповідно до частин 1 та 2 ст. 776 ЦК, поточний ремонт орендованого майна повинен здійснювати орендар, в той час як капітальний – орендодавець, якщо інше не встановлено договором. При цьому орендар може повідомити орендодавцю про проведення поточного ремонту, якщо це передбачено умовами договору. При проведенні капітального ремонту домовленість сторін є обов'язковою [2].

Зауважимо, що згідно зі ст. 778 Господарського кодексу орендар має право на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості в рахунок орендних платежів.

Якщо орендар без згоди орендодавця здійснив поліпшення, які не можна відокремити без шкоди для об'єкта, він не має права на відшкодування їх вартості.

Право на амортизацію вартості ремонтів (поліпшень) орендованого майна виникає у орендаря тільки в разі, якщо він зобов'язаний або має право здійснювати їх згідно договору.

Вартість ремонтів і поліпшень орендованого майна відноситься на витрати в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, в якому були проведені такі ремонти (поліпшення). Витрати понад зазначених 10% ставляться на об'єкт основних засобів, тобто збільшують вартість, що амортизується [2].

У бухгалтерському обліку, при застосуванні орендарем класичного методу:

–витрати на техобслуговування, поточний і капітальний ремонт об'єктів основних засобів відображаються як витрати звітного періоду і залежно від призначення об'єкта відображаються за дебетом рахунків 23, 91-94 і кредитом субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками» (при виконанні робіт підрядним способом) і рахунку 20 «Виробничі запаси», рахунки 66 «Розрахунки з оплати праці», рахунки 65 «Розрахунки зі страхування» та ін. (при виконанні робіт власними силами);

–витрати на поліпшення об'єктів підлягають капіталізації і відображаються на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після завершення робіт витрати списуються на субрахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Нагадаємо, згідно з П(С)БО 7 амортизація на такі активи нараховується прямолінійним або виробничим методом (виробнича ставка амортизації визначається виходячи з того обсягу продукції (послуг), який підприємство планує виробити за допомогою орендованого об'єкта).

Якщо при поверненні об'єкта оренди та передачі поліпшень на баланс орендодавця останній:

–компенсує витрати орендаря на поліпшення, то орендар відображає в обліку продаж такого об'єкта (тобто того, який числиться у нього на субрахунку 117 в розмірі вартості поліпшень). Додамо, що у орендодавця сума відшкодування відображається як витрати на поліпшення об'єкта основних засобів, наданого в оренду (Дт 152), з подальшим збільшенням на цю суму вартості відповідного об'єкта основних засобів (рахунок 10 або 11);

–не компенсує витрати, то у орендаря продаж об'єкта не відбивається, а тільки списується знос (Дт 132 – Кт 117). Відзначимо, що термін амортизації такого об'єкта доцільно встановити в межах терміну оренди і тоді при передачі такий об'єкт буде повністю амортизований і перестане відповідати критеріям активу. До речі, якщо поліпшення можуть бути відокремлені від об'єкта оренди без його пошкодження, то орендар має право їх вилучити. Додамо, що у орендодавця поліпшені основні засоби, отримані без компенсації вартості, відображаються як безкоштовно отримані (в частині поліпшень) (Дт 10 або 11 – Кт 424) [3, 4].

Приклад:

Підприємство взяло в операційну оренду терміном на 5 років приміщення цеху і за згодою орендодавця модернізувало його. Ремонтні роботи в цеху на суму 84 000 грн. (в т. ч. ПДВ – 14 000 грн.) Були здійснені сторонньою організацією. У податковому обліку орендарем вичерпаний ремонтний ліміт, тому на суму ремонтних витрат сформований окремий об'єкт основних засобів «Ремonti (поліпшення) орендованого цеху» групи 3 балансовою вартістю 70 000 грн. Встановлений підприємством строк корисного використання даного об'єкта – 20 років. Амортизація нараховується на об'єкт прямолінійним методом. При поверненні об'єкта оренди підписаний акт приймання-передачі поліпшень, в якому зазначено, що договірна вартість переданого об'єкта дорівнює його залишковій вартості [2].

Покажемо в таблиці порядок відображення зазначених операцій в обліку (розглянуто два варіанти: витрати на ремонт цеху компенсуються орендодавцем при поверненні об'єкта оренди і витрати не компенсуються).

При оренді основних засобів слід враховувати, що за загальними правилами орендар повинен підтримувати орендовані основні засоби в технічно справному стані. При цьому проводити ремонти та інші їх поліпшення він має право тільки за згодою (дозволом) орендодавця, в іншому випадку він не зможе відобразити понесені витрати в складі податкових.

Втім, орендарю слід встановити і зафіксувати в наказі про облікову політику метод, за допомогою якого він буде враховувати витрати на ремонт орендованих основних засобів [5].

Таблиця 1 – Порядок відображення операцій в бухгалтерському обліку

№	Зміст операції	Первинні документи	Д-т	К-т	Сума
1	2	3	4	5	6
Отримання об'єкта оренди та його ремонт					
Облік у орендаря					
1	Отримано приміщення цеху в оренду (сума умовна)	Договір оренди, акт приймання-передачі цеху в оренду (довільної або типової форми № ОЗ-1 *)	01	-	320 000,00
2	Відображено вартість ремонтно-будівельних робіт в цеху	Акт виконаних робіт	153	631	70 000,00
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641		14 000,00
4	Оплачено підряднику вартість виконаних робіт	Виписка банку, платіжне доручення	631	311	84 000,00
5	Сформовано об'єкт інших необоротних матеріальних активів (далі - ПНМА)	Наказ керівника, типова форма № ОЗ-6	117	153	70 000,00
6	Нараховано щомісячна сума амортизації (зносу) на об'єкт ПНМА прямолінійним методом (70 000: 20 років: 12 міс.)	Відомість нарахування амортизації	91	132	291,67
Повернення об'єкта оренди					
Варіант 1. Орендодавець відшкодовує витрати орендаря на поліпшення об'єкта оренди					
Облік у орендаря					
1	Повернуто об'єкт оренди орендодавцю	Акт приймання-передачі	-	01	320 000,00
2	Списано суму нарахованої на об'єкт ПНМА амортизації (зносу), за 5 років оренди така сума склала 17 500,20 грн. (291,67 x 12 міс. X 5 років)	Акт приймання-передачі поліпшень, бухгалтерська довідка	132	117	17 500,20
3	Відображено переклад об'єкта до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, відображається несамортизована, т. Е. Залишкова, вартість об'єкта (70 000,00 - 17 500,20)		286	117	52 499,80
4	Відображено дохід в сумі, що відшкодовується орендодавцем (в прикладі договір на вартість об'єкта дорівнює його залишковій вартості)		377	712	62 999,76
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	641	10 499,96
6	Списано балансову вартість реалізованого об'єкта	Чи не оформляються	943	286	52 499,80
7	Відшкодовано витрати орендодавцем	Виписка з банку	311	377	62 999,76
Облік у орендодавця					
1	Відображено вартість поліпшень об'єкта оренди, проведених орендарем	Акт приймання-передачі поліпшень	152	631	52 499,80
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641		10 499,96
3	Перераховано суму відшкодування орендарю	Виписка з банку	631	311	62 999,76
4	Збільшена вартість об'єкта оренди (цеху) на суму поліпшень	Акт типової форми № ОЗ 2	103	152	52 499,80

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6
Варіант 2. Лізингодавець не відшкодовує витрати на поліпшення об'єкта оренди					
Облік у орендаря					
1	Списано суму нарахованої на об'єкт ПНМА амортизації (зносу)	Акт приймання-передачі поліпшень,	132	117	17 500,20
2	Списано на витрати залишкову вартість об'єкта ПНМА (70 000,00 - 17 500,20)	бухгалтерська довідка	976		52 499,80
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ (виходячи із залишкової вартості об'єкта, визнаної договірної)	Податкова накладна	976	641	10 499,96
Облік у орендодавця					
1	Відображено безкоштовно отримані поліпшення об'єкта ОЗ	Акт приймання-передачі поліпшень	152	424	52 499,80
2	Збільшена вартість об'єкта ОЗ на вартість отриманих поліпшень	Типові форми № ОЗ-1 і № ОЗ-6	103	152	52 499,80
3	Нараховано амортизацію на поліпшення (сума умовна)	Відомість нарахування амортизації	91	132	150,00
4	Визнано дохід в сумі нарахованої амортизації	Бухгалтерська довідка	424	745	150,00

Рекомендуємо все витратно-ремонтні нюанси, що стосуються орендованих основних засобів, обумовлювати письмово між орендодавцем і орендарем, оскільки від цього залежить подальше відображення проведених витрат в обліку сторін договору оренди.

Література:

1. П(С)БО 14 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну України від 28.07.2000 р. N 181.
2. Практичне керівництво «Оренда та лізинг: право та облік» серії «Бібліотека «Баланс» / стаття «Ремонти та поліпшення орендованих об'єктів» / [автор тексту Г. Кирейцев] – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2013, 112 с.
3. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
4. П(С)БО 7 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України від 28.07.2000 р. N 181.
5. Кірсанова В.В. Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів /Кірсанова В.В., Пеліпаденко Д.С. // Інноваційна економіка, 2013, № 6, С. 50-56.