

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657.2

*Левченко Н.М.,
д. держ. упр., професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Пустовалова В.М.,
Запорізький національний технічний університет*

КОНТРОЛЬ ПРАВИЛЬНОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ПОЛІПШЕННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ, ПЕРЕДАНОГО В ОПЕРАЦІЙНУ ОРЕНДУ

Постановка проблеми. Одним з напрямів підвищення ефективності використання нерухомого майна бюджетних установ в сучасних умовах є передача його в оренду. Оренда – досить багатогранна господарська операція, яка пов'язана з вирішенням цілого блоку питань юридичного, податкового і бухгалтерського характеру. Її складність полягає в тому, що різні види орендних операцій бюджетних установ регулюються численними нормативно-правовими актами, пояснюються чималою кількістю роз'яснень [3] щодо їх обліку і порядку оподаткування, та водночас характеризуються практично повною відсутністю нормативного регулювання питань організації їх контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Над питаннями організації контролю правильності відображення в обліку орендних операцій бюджетних установ працювало ряд відомих вчених, таких як: П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, Р. Т. Джога, Т. В. Канєва, Г. Г. Кірейцев, В. І. Лемішовський, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко та інші. Проте, незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних і зарубіжних учених з даної тематики, окремі питання до тепер залишаються опрацьовані недостатньо. Зокрема, практично недослідженими залишаються питання щодо послідовності виконання контрольних дій з перевірки й отримання повної та достовірної інформації про вартість поліпшення орендованих об'єктів нерухомості, виконаних коштами орендаря, що, як наслідок, негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю.

Постановка завдання. Мета статті полягає у розробці практичних рекомендацій щодо послідовності виконання контрольних дій з перевірки й отримання повної та достовірної інформації про вартість поліпшення орендованих об'єктів нерухомості, виконаних коштами орендаря.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методологічні засади формування обліково-інформаційного забезпечення управління орендними операціями в бюджетних установах регулюються Положенням з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [12], НП(С)БОДС 126 «Оренда» [8], НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» [4], Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [7] та іншими нормативними актами. Оскільки з прийняттям перелічених нормативних актів переважна більшість питань облікового відображення орендних операцій в бюджетних установах практично вирішена, то вважаємо за доцільне зупинитись лише на розгляді питань організації їх контролю.

Згідно Закону України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.92 р. № 2269-ХІІ (далі – Закон №2269-ХІІ), оренда - це засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності [16]. Тобто передача майна в оренду надає орендарю право й можливість вилучати корисні властивості майна, за умови його утримання в належному стані (шляхом проведення капітального та поточного ремонту) та поліпшення [9].

Право орендаря поліпшувати нерухоме майно, передане йому в найм, визначається нормою ст. 778 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) [17]. Більше того, питання відновлення орендованого майна нормою ст. 284 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) віднесені до істотних умов договору, без погодження яких, як відомо, не виключається ризик визнання договору неукладеним [2].

Поняття «поліпшення» та «ремонт» на практиці досить часто ототожнюють, що зумовлює формування так званої пастки синонімізації, виникнення якої є недопустимим, оскільки кожному

явищу має відповідати лише єдине поняття як завершений, визнаний і вкорінений результат синтезу його багатьох визначень. Юридичні тонкощі розмежування зазначених понять чітко визначені Наказом Державного комітету України з питань ЖКГ «Про затвердження Примірною переліку послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд» від 10 серпня 2004 р. № 150 [15], яким передбачено, що розподіл витрат на поліпшення і ремонт майна залежить від того чи приводять такі ремонти й поліпшення до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигід від використання об'єкта, чи лише забезпечують його підтримання у робочому стані.

Поліпшення майна означає проведення в ньому таких змін, завдяки яким значно зростає вартість майна, а також його корисність порівняно зі станом, у якому воно було до передачі його наймачу, без зміни функціонального призначення майна. А ремонт – це комплекс робіт, під час проведення яких змінюються або відновлюються основні частини, деталі або механізми майна (а не окремі його частини) у зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням [5, с. 38]. Отже, приходимо до висновку, що поліпшення відрізняється від ремонту саме проведенням суттєвих змін, в ході якого відновлюються стан та корисні властивості майна.

Здійснення поліпшення орендованого майна, як відомо, супроводжується певними витратами, тож під час контролю правильності облікового відображення вартості виконаного поліпшення доцільним є в першу чергу встановити джерела їх фінансування. Зазвичай, коли мова йде про контроль облікового відображення вартості поліпшення орендованих об'єктів нерухомості, то традиційно перевага надається контролю правильності відображення в обліку вартості поліпшення виконаних коштами орендодавця, тож контроль за правильністю відображення в обліку операцій з поліпшення орендованих основних засобів, виконаних коштами орендаря, практично залишається поза увагою, що є недопустимим. Тож, зупинимось на більш детальному розгляді його методики.

Перевірку правильності відображення в обліку вартості поліпшення орендованих об'єктів нерухомості, виконаного коштами орендаря, слід розпочинати з перевірки етапу формування орендних відносин, а саме з перевірки: експертного висновку оцінки вартості майна, переданого в оренду, розрахунку орендної плати, вивчення договору оренди тощо.

Зокрема, що стосується перевірки незалежного оцінювання вартості об'єкта нерухомості, переданого в оренду, перевіряючи має звернути увагу на наступні досить важливі моменти:

- оцінювання вартості об'єкта нерухомості, переданого в оренду, має здійснювати лише суб'єкт оціночної діяльності, який має ліцензію (дозвіл) Фонду державного майна України;
- результати експертизи є чинними лише протягом шести місяців від дня її проведення, якщо інший термін не передбачено у звіті з незалежної оцінки [1, с. 357].

При перевірці розрахунку орендної плати слід пам'ятати, що методика розрахунку орендної плати та пропорції її розподілу між відповідним бюджетом визначається для об'єктів, що перебувають у комунальній власності, органами місцевого самоврядування на тих самих методологічних засадах, як і для об'єктів, що перебувають у державній власності [1, с. 360].

Контроль за правильністю та законністю укладення договорів оренди має полягати:

- у вивченні інформації про орендаря, умов сплати орендної плати, відповідальності орендаря тощо;
- у розгляді бізнес-планів та інших документів, які надаються орендодавцю для укладання договору оренди.

Наступним етапом контролю має стати безпосередньо перевірка правильності відображення в обліку вартості поліпшення орендованих об'єктів нерухомості. Варто нагадати, що поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря (рис. 1) можуть здійснюватись з компенсацією орендареві понесених витрат, без компенсацій та у рахунок орендної плати.

Під час перевірки правильності відображення в обліку вартості поліпшення орендованих основних засобів, виконаного коштами орендаря з компенсацією понесених витрат, слід пам'ятати, що чинним законодавством не передбачено порядок компенсування витрат орендареві, тобто ці питання орендар та орендодавець мають узгоджувати самостійно. Якщо, наприклад, орендар провів якісний ремонт (поліпшення) орендованої будівлі і після закінчення терміну оренди орендодавець зможе ще кілька років користуватися цією будівлею без додаткових витрат на ремонт, то сторони згідно ч. 3 ст. 778 ЦКУ можуть домовитися про компенсацію витрат або про зарахування вартості поліпшення в рахунок плати за користування орендованим майном [17].

Контроль за обліковим відображенням поліпшення орендованих основних засобів з компенсацією понесених витрат варто здійснювати у розрізі видів поліпшення, а саме:

- здійснення відокремлених поліпшень (добудова, надбудова тощо);
- здійснення невідокремлених поліпшень (модернізація, заміна, відновлення тощо за згодою сторін);
- здійснення поліпшень з метою підтримки орендованого об'єкта нерухомості у робочому стану (у відповідності до умов договору оренди).



Рис. 1. Класифікація видів поліпшення орендованих об'єктів нерухомості за джерелами їх фінансування

Джерело : власна розробка

При перевірці здійснення відокремлених поліпшень слід пам'ятати, що орендар згідно ч. 2 ст. 778 ЦКУ має право на вилучення поліпшення лише за можливості його відокремлення від об'єкта нерухомості без пошкоджень [17]. Посилання ж орендарів на ч. 4 ст. 778 ЦКУ про набуття права власності на поліпшене майно державної та комунальної власності за умови здійснення відокремлених поліпшень є безпідставним з тієї причини, що:

– по-перше, влаштування орендарем власного бізнесу відповідно до обраного виду діяльності у орендованому приміщенні не дає йому підстав вимагати визнання права власності за об'єктом лише тому, що для організації виробничого процесу він поніс витрати на облаштування приміщення належним обладнанням [5, с. 40];

– по-друге, внутрішнє перепланування, переобладнання приміщення, у тому числі надання об'єкту нового функціонального призначення в межах існуючої капітальної будівлі не може призвести до створення нової речі;

– по-третє, спеціальним законодавством, яке підлягає застосуванню щодо відчуження об'єктів державної та комунальної власності, є приватизаційне законодавство, і в ньому не передбачено іншого шляху переходу права власності на таке майно, окрім його приватизації.

Тож, у випадку, якщо орендар за згодою орендодавця зробив поліпшення, які не можна відокремити від об'єкта нерухомості, наймач згідно ч. 3 ст. 778 ЦКУ має право на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості в рахунок плати за користування майном. У протилежному ж випадку – якщо орендар без згоди орендодавця зробив поліпшення, які не можна відокремити, згідно ч. 5 ст. 778 ЦКУ орендар не має права на відшкодування їх вартості [17].

Наступним етапом контролю має стати перевірка правильності відображення витрат по експлуатації майна, переданого в оренду та отриманого доходу у вигляді орендної плати. На даному етапі перевіряючому слід визначитись зі складом експлуатаційних витрат на утримання житлових та нежитлових приміщень.

До експлуатаційних витрат на утримання переданих в оренду житлових приміщень входять:

- вартість комунальних послуг, включаючи споживання електроенергії, опалення, водоспоживання та водовідведення, вивіз побутових відходів тощо;

- експлуатаційні витрати, а саме: витрати на прибирання прибудинкової території та приміщень, охорону, дезінфекцію, обслуговування внутрішньої системи водо- і теплопостачання та водовідведення, тобто витрати на експлуатацію будинку та прибудинкової території.

Розподіл витрат на утримання зданого в оренду приміщення між орендарями здійснюється орендодавцем залежно від наявності, кількості, потужності, часу роботи електроприладів, систем тепло-, водопостачання, каналізації за спеціальними розрахунками, а неподільній частині – пропорційно до розміру орендованої площі.

Склад витрат підприємств житлового господарства, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 червня 1998 р. за № 939. Нормативного акта, який би визначав склад витрат на утримання нежилых приміщень, на цей час немає. Щоправда, спроба врегулювати хоч одну із статей кошторису витрат на утримання нежилых приміщень, була прийнята законодавцем України у вигляді Закону «Про відповідальність суб'єктів підприємницької діяльності за несвоєчасне внесення плати за спожиті комунальні послуги на утримання прибудинкових територій». Зокрема ч. 1 ст. 1 Закону передбачено, що суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують нежилі будинки і приміщення, орендовані ними на підставі договору, для провадження цієї діяльності сплачують комунальні послуги за тарифами, які у встановленому законодавством порядку відшкодовують повну вартість їхнього надання та пропорційну частку витрат на утримання прибудинкової території [14]. У наведеній вище нормі йдеться про відшкодування пропорційної частки витрат на утримання прибудинкової території. Та, врегулювання лише одного пункту кошторису витрат в такій розповсюдженій, динамічній та ресурсній сфері господарювання, як оренда державного нерухомого майна, є вкрай недостатнім.

Як відомо, «білі плями» у законодавстві швидко заповнюються не найкращим для держави чином та спричиняють суперечливі та конфліктні ситуації, які на практиці не вирішуються навіть у судовому порядку. Від неврахування у кошторисі певних витрат страждають державні інтереси, тому що на суму вказаних вище витрат недоотримуються податки (зокрема, податок на додану вартість) [6].

Що стосується перевірки доходів, то слід зазначити, що орендодавець дохід від операційної оренди має визнавати доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди, і в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображати як збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу [7]. Тож, при перевірці правильності відображення в обліку отриманих доходів від операційної оренди слід вивчити інформацію, викладену в меморіальному ордері № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» (у розрізі КЕКВ) та фінансовій звітності (форми № 4-1д, 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами») [11].

Наступним етапом контролю має стати перевірка правильності відображення вартості поліпшення орендованих об'єктів нерухомості в податковому обліку бюджетних установ.

Слід наголосити, що порядок оподаткування неприбуткових організацій та установ, до яких, зокрема, належать органи державної влади України, органи місцевого самоврядування та створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, встановлено п. 157.1 та п. 157.2 ст. 157 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [10].

Згідно з абзацом другим п. 157.10 ст. 157 ПКУ, доходи неприбуткових організацій звільняються від оподаткування за умови, що вони зараховуються до складу кошторисів (на спеціальний рахунок) для утримання таких неприбуткових організацій і використовуються виключно на фінансування видатків такого кошторису, розрахованого та затвердженого в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

У разі, якщо за наслідками звітного (податкового) року доходи, зараховані до кошторису для утримання зазначених організацій, перевищують суму визначених кошторисом витрат, сума перевищення має враховуватись у складі кошторису наступного року. При цьому із суми перевищення доходів над витратами зазначених неприбуткових організацій податок, передбачений у п. 151.1 ст. 151 ПКУ, не сплачується [10]. Враховуючи вищевикладене, кошти, які бюджетна установа отримує від надання майна в оренду, звільняються від оподаткування за умови, якщо такі кошти:

- передбачено кошторисом, затвердженим відповідно до Порядку № 228 [13];
- зараховуються до доходів спеціального фонду (на спеціальний рахунок) відповідно до вимог Бюджетного кодексу;
- використовуються виключно на фінансування видатків такого кошторису (у тому числі фінансування господарської діяльності згідно з їх статутами).

Отже, у разі надання бюджетною установою приміщення в оренду, 50% коштів від здійснення такої операції зараховуються органами державного казначейства до спеціального фонду Державного бюджету України, а 50% – безпосередньо на спеціальний рахунок бюджетної установи та, відповідно, такі кошти звільняються від оподаткування податком на прибуток [9]. Проте від сплати ПДВ бюджетні установи не звільняються. Тож, на етапі перевірки правильності відображення орендних операцій в податковому обліку основна увага має бути відведена правильності визначенню податкових зобов'язань з ПДВ та правильності їх відображення в податковій звітності.

Тож, виходячи з вищевикладеного, контроль за правильністю облікового відображення вартості поліпшення об'єктів нерухомості, переданих в оренду, має здійснюватись у наступній послідовності (рис. 2):

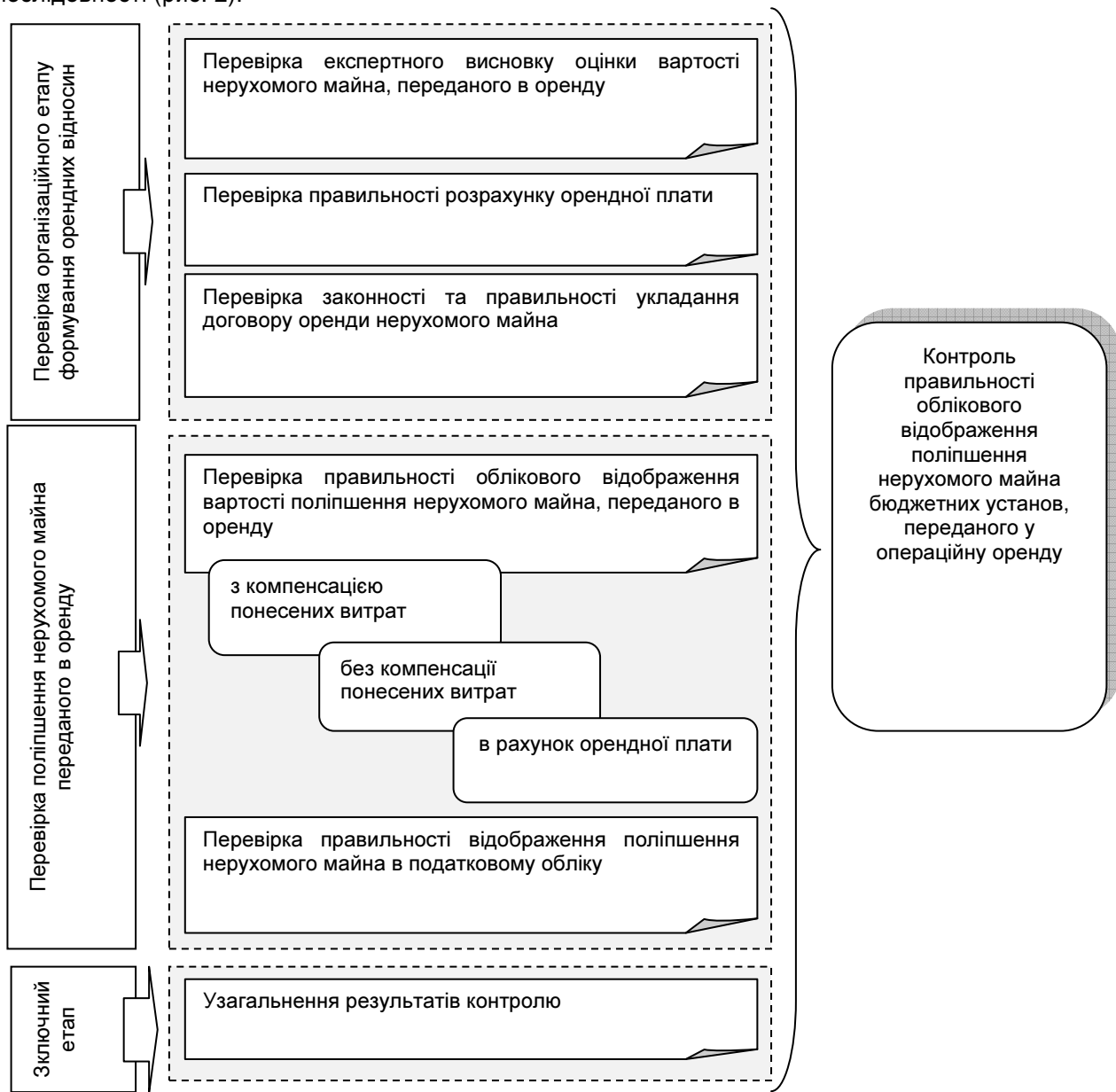


Рис. 2. Контроль правильності облікового відображення поліпшення нерухомого майна бюджетних установ, переданого в операційну оренду

Джерело : власна розробка

Запровадження на практиці поданих пропозицій сприятиме отриманню повної та достовірної інформації про вартість поліпшення орендованих об'єктів нерухомості, виконаних коштами орендаря.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, за результатами проведеного дослідження приходимо до висновку, що при перевірці правильності облікового відображення поліпшень орендованих об'єктів нерухомості традиційно перевага віддається контролю

правильності відображення в обліку вартості поліпшень, виконаних коштами орендодавця, тож контроль за правильністю відображення в обліку операцій з поліпшення орендованого майна, виконаних коштами орендаря, практично залишається поза увагою, що є недопустимим. З метою усунення даного недоліку запропоновано практичні рекомендації щодо послідовності здійснення контролю за правильністю відображення в обліку операцій з поліпшення орендованого майна, виконаних коштами орендаря, запровадження яких на практиці дозволить забезпечити якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, і тим самим сприятиме підвищенню ефективності використання нерухомого майна бюджетних установ.

Бібліографічний список

1. Букалова В.В. Деякі особливості проведення експертного дослідження, пов'язаного з розрахунком орендної плати за державне та комунальне майно і її розподілом / В.В. Букалова, Ю.О. Лисак // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2014. – Випуск 14. – С. 357-362.
2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/436-15>.
3. Дорошенко О.О. Нові об'єкти обліку бюджетних установ за НП(С)БОДС: Інвестиційна нерухомість / О.О. Дорошенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eztuir.ztu.edu.ua/5442/1/51.pdf>.
4. Інвестиційна нерухомість : НП(С)БОДС 129 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx>.
5. Легенченко М.О. Особливості створення нової речі у процесі здійснення невід'ємних поліпшень орендованого майна / М.О. Легенченко // Вісник Верховного Суду України. – 2011. – № 8. – С. 38-43.
6. Любер О. Особливості нарахування експлуатаційних витрат / О. Любер [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=3166>.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. №11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/.../main?art_id...
8. Оренда : НП(С)БОДС 126 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx>
9. Панченко А. Витрати на поліпшення основних фондів / А. Панченко // Правовий тиждень. – 2009. – № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.shmarov.com.ua>.
10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
11. Податковий облік орендних операцій бюджетних установ // Вісник ДФС. – 2011. – № 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua>.
12. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. за № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1214-13>.
13. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=228-2002-%EF>.
14. Про відповідальність суб'єктів підприємницької діяльності за несвоєчасне внесення плати за спожиті комунальні послуги на утримання прибудинкових територій : Закон України від 20.05.1999 № 686-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/686-14>.
15. Про затвердження Примірного переліку послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд : Наказ Державного комітету України з питань ЖКГ від 10 серпня 2004 р. № 150 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1046-04>.
16. Про оренду державного та комунального майна : Закон України від 10 квітня 1992 р. № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12>.
17. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/435-15>.

References

1. Bukalova, V.V. and Lysak, Yu.V. (2014), "Some features of leadthrough of expert research, related to the calculation of rent for state and communal property and its distributing", *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*, issue 14, pp. 357-362.

2. Verkhovna Rada Ukrainy (2003), *Hospodarskyi kodeks Ukrainy* [Economic code of Ukraine], available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/436-15> (access date March 16, 2015).
3. Doroshenko, O.O. (2013) "New objects of account of budgetary establishments are after NP(S)BODS: Investment real estate", available at: <http://www.eztuir.ztu.edu.ua/5442/1/51.pdf> (access date March 26, 2015).
4. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2010), *Investytsiina nerykhomist* [Investment real], NP(S)BODS 129, available at: <http://www.buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx> (access date March 17, 2015).
5. Lehenchenko, M.O. (2011), "Features of creation of new thing are in the process of realization of nevidimnikh improvements of the leased property", *Visnyk Verkhovnoho Sudu Ukrainy*, no. 8, pp. 38-43.
6. Liuber, O. (2009), "Features of extra charge of running expenses", available at: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=3166> (access date March 21, 2015).
7. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2015), *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv subiektiv derzhavnoho sektoru* [Methodical recommendations from the record-keeping of the fixed assets of subjects state a sector], Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy dated 23.01.2015 no. 11, available at: http://www.minfin.gov.ua/control/.../main?art_id... (access date March 2015).
8. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2010), *Orenda* [Rent], NP(S)BODS 126, available at: <http://www.buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx> (access date March 22, 2015).
9. Panchenko, A. (2009), "Charges are on the improvement of capital assets", *Pravovyi tyzhden*, no. 9, available at: <http://www.shmarov.com.ua> (access date March 18, 2015).
10. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), *Podatkovyi kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine], available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (access date March 25, 2015).
11. *Podatkovyi oblik orendnykh operatsii biudzhethnykh ustanov* (2011) [Tax Accounting leases budgetary institutions], *Visnyk DFS*, no. 29, available at: <http://www.visnuk.com.ua> (access date March 22, 2015).
12. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2013), *Polozhennia z bukhhalterskoho obliku neoborotnykh aktiv biudzhethnykh ustanov* [Position is from the record-keeping of irreversible assets of budgetary establishments], Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy dated 26.06.2013 no. 611, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1214-13> (access date March 20, 2015).
13. Kabinet Ministriv Ukrainy (2002), *Poriadok skladannia, rozhliadu, zatverdzhennia ta osnovnykh vymoh do vykonannia koshtorysiv biudzhethnykh ustanov* [An order of drafting, consideration, assertion and the basic requirements, is to implementation of estimates of budgetary establishments], Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy dated 28.02.2002 no. 228, available at: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=228-2002-%EF> (access date March 23, 2015).
14. Verkhovna Rada Ukrainy (1999), *Pro vidpovidalnist subiektiv pidpriemnytskoi diialnosti za nesvoiechasne vnesennia platy za spozhyti komunalni posluhy na utrymannia prybudynkovykh terytorii* [On the responsibility of businesses for late payment of utility consumed for the maintenance of adjoining areas], zakon Ukrainy dated 20.05.1999 no. 686-XIV, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/686-14> (access date March 22, 2015).
15. *Pro zatverdzhennia Prymirnoho pereliku posluh z utrymannia budynkiv i sporud ta prybudynkovykh terytorii ta posluh z remontu prymishchen, budynkiv, sporud* (2004) [On approval of the Model List of services for maintenance of buildings and structures and adjoining areas and repair services premises, buildings], Nakaz Derzhavnoho komitetu Ukrainy z pytan ZhKH dated 10.08.2004 no. 150, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1046-04> (access date March 19, 2015).
16. Verkhovna Rada Ukrainy (1992), *Pro orendu derzhavnoho ta komunalnoho maina* [About the lease of state and communal property], Zakon Ukrainy dated 10.04.1992 no. 2269-XII, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2269-12> (access date March 18, 2015).
17. Verkhovna Rada Ukrainy (2004), *Tsyvilnyi kodeks Ukrainy* [Civil code of Ukraine], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1618-15> (access date March 19, 2015).

Левченко Н.М., Пустовалова В.М. КОНТРОЛЬ ПРАВИЛЬНОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ПОЛІПШЕННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ, ПЕРЕДАНОГО В ОПЕРАЦІЙНУ ОРЕНДУ

Мета полягає у розробці практичних рекомендацій щодо послідовності виконання контрольних дій з перевірки й отримання повної та достовірної інформації про вартість поліпшення орендованих об'єктів нерухомості, виконаних коштами орендаря.

Методика дослідження. У процесі дослідження застосовувалися як загальнонаукові, так і специфічні методи пізнання. У роботі використовувалися: методи логічного аналізу, синтезу, індукції і дедукції (при уточненні економічної сутності оренди), метод системного вивчення господарських процесів (при розробці практичних рекомендацій щодо послідовності контролю правильності облікового відображення поліпшення орендованого нерухомого майна), абстрактно-логічний метод – при узагальненні теоретичних положень, встановлення причинно-наслідкових зв'язків і формування висновків та пропозицій.

Результати. Встановлено, що при перевірці правильності облікового відображення поліпшення орендованих об'єктів нерухомості традиційно перевага віддається контролю правильності відображення в обліку вартості поліпшення, виконаних коштами орендодавця, тож контроль за правильністю відображення в обліку операцій з поліпшення орендованого майна, виконаних коштами орендаря, практично залишається поза увагою. Розроблено практичні рекомендації щодо послідовності здійснення контролю за правильністю відображення в обліку операцій з поліпшення орендованого майна, виконаних коштами орендаря, запровадження яких на практиці дозволить забезпечити якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, і тим самим сприятиме підвищенню ефективності використання нерухомого майна бюджетних установ.

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні пропозицій щодо послідовності виконання контрольних дій з перевірки й отримання повної та достовірної інформації про вартість поліпшення орендованих об'єктів нерухомості, виконаних коштами орендаря.

Практична значущість полягає в тому, що основні положення даного дослідження у формі практичних рекомендацій можуть бути використані суб'єктами господарювання при організації контролю правильності відображення орендних операцій.

Ключові слова: оренда, операційна оренда, нерухоме майно, поліпшення нерухомого майна, орендні платежі, вартість поліпшення.

Levchenko N.M., Pustovalova V.M. CONTROL OF THE CORRECTNESS OF RECORDING IMPROVEMENT OF REAL ESTATE BUDGETARY INSTITUTIONS, SUBJECT TO OPERATING LEASES

Purpose is to develop practical recommendations for the run sequence of control actions to verify and obtain complete and accurate information on the cost of improvements of leased property made by the lessee.

Methodology of research. The study used as a general scientific and specific methods of learning. We used: methods of logical analysis, synthesis, induction and deduction (in the refinement of the economic substance of the lease), the method of systematic study of economic processes (in the development of practical recommendations for the sequence control of correctness in accounting improvements leased real property), the abstract-logical method – at generalization of theoretical positions, establishing causal relationships and forming conclusions and suggestions.

Findings. It has been established that the control of the accuracy in accounting the cost of improvements implemented by the funds of tenant is traditionally preferred in checking the accuracy of accounting reflection for improvement of leased real estate objects. So, monitoring operations of leasehold improvements on the correctness of reflection in accounting, implemented by the funds of tenant is practically ignored.

Practical recommendations of operations on leasehold improvements for sequence implementation of the control over the accuracy reflection in accounting implemented by the funds of tenant have been developed. The implementation of these operations in practice will ensure the quality, validity and reliability of the obtained results of the control and thereby will contribute improving the efficiency of immovable property of budgetary institutions.

Originality. Scientific novelty lies in the substantiation of proposals on sequence of execution control actions on the verification and obtaining complete and accurate information about the cost of improving leased real estate objects implemented by the funds of tenant.

Practical value of the results of the study is that the main provisions of this study in the form of practical recommendations can be used by business entities in the organization of the control of correctness in accounting lease operations.

Key words: lease, operating lease, real estate, improvement of real estate, lease payments, the cost of improvements.

Левченко Н.М., Пустовалова В.М. КОНТРОЛЬ ПРАВИЛЬНОСТИ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ УЛУЧШЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ, ПЕРЕДАННЫХ В ОПЕРАЦИОННУЮ АРЕНДУ

Цель состоит в разработке практических рекомендаций относительно последовательности выполнения контрольных действий по проверке и получению полной и достоверной информации о стоимости улучшения арендованных объектов недвижимости, выполненных арендатором.

Методика исследования. В процессе исследования применялись как общенаучные, так и специфические методы познания. В работе использовались: методы логического анализа, синтеза, индукции и дедукции (при уточнении экономической сущности аренды), метод системного изучения хозяйственных процессов (при разработке практических рекомендаций относительно последовательности контроля правильности отражения в учете улучшения арендованного недвижимого имущества), абстрактно-логический метод – при обобщении теоретических положений, установлении причинно-следственных связей и формировании выводов и предложений.

Результаты. Установлено, что при проверке правильности учетного отображения улучшения арендованных объектов недвижимости традиционно предпочтение отдается контролю правильности отражения в учете стоимости улучшения, выполненных средствами арендодателя, поэтому контроль за правильностью отражения в учете операций по улучшению арендованного имущества, выполненных средствами арендатора, практически остается без внимания. Разработаны практические рекомендации по последовательности осуществления контроля за правильностью отражения в учете операций по улучшению арендованного имущества, выполненных средствами арендатора, внедрение которых на практике позволит обеспечить качество, обоснованность и достоверность полученных результатов контроля, и тем самым будет способствовать повышению эффективности использования недвижимого имущества бюджетных учреждений.

Научная новизна заключается в обосновании предложений по последовательности выполнения контрольных действий по проверке и получения полной и достоверной информации о стоимости улучшения арендованных объектов недвижимости, выполненных средствами арендатора.

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что основные положения данного исследования в форме практических рекомендаций могут быть использованы субъектами хозяйствования при организации контроля правильности отражения в учете арендных операций.

Ключевые слова: аренда, операционная аренда, недвижимость, улучшение недвижимого имущества, арендные платежи, стоимость улучшения.

УДК 658.003:631.15

**Сава А.П.,
к.е.н., с.н.с., завідувач науково-технологічного
відділу аграрної економіки, інформаційно-аналітичної
роботи, маркетингу і трансферу інновацій,
Тернопільська державна сільськогосподарська
дослідна станція ІКСГП НААН,
Завитій О.П.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку
і правового забезпечення в АПВ,
Тернопільський національний економічний університет**

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Економічна діяльність у ринкових умовах передбачає в системі управління підприємством, зокрема сільськогосподарським, не тільки констатацію фактів господарського життя, але і висвітлення звітних показників у натуральному і вартісному вимірниках для подальшого її прогнозування. Його основним завданням є визначення результативності роботи господарства. Розглядаючи витрати як основний чинник формування рівня рентабельності, необхідно проаналізувати їхню ефективність.

Підвищення економічної ефективності сільськогосподарського виробництва в Україні є важливою народногосподарською проблемою. Її розв'язання залежить від комплексу макроекономічних чинників. Водночас вагомі результати діяльності в значній мірі залежать від організаційно-економічних внутрішніх чинників, які потребують фахового вирішення низки проблем на підприємствах.

Аграрний сектор економіки за останні десятиріччя характеризується значними диспропорціями в аграрному виробництві – поєднанням дрібних та крупних формувань, нерівномірними змінами рівнів обсягів виробництва в різних галузях АПК, постійним зростанням собівартості. Результатом цих процесів є збитковість основних галузей сільського господарства у більшості підприємств.

Підвищення економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств, на наш погляд, насамперед залежить від обґрунтування раціональних параметрів їх функціонування та розвитку, запровадження інтенсивних технологій агропромислового виробництва, поліпшення рівня використання трудового потенціалу тощо. Все це зумовлює необхідність застосування адекватної оцінки (економічної діагностики) діяльності сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання розвитку теоретичних та методологічних засад економічного аналізу як науки, обґрунтування методики оцінки ефективності діяльності підприємств, зокрема аграрного сектору економіки, в сучасних умовах господарювання висвітлили у своїх працях такі вчені-економісти, як: Андрійчук В.Г. [2], Дієсперов В.С. [3], Ковальчук М.І. [4], Лахтіонова Л.А. [5], Личева В.В. [6], Мних Є.В. [8], Попович П.Я. [9], Савицька Г. В. [10] тощо.

Проте в умовах економічної невизначеності та просування суб'єктів аграрного бізнесу на міжнародні ринки варто було б визначити комплексність організаційних питань та методичних процедур щодо оцінки ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств, що вирішено в економічній літературі не повною мірою.