

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.076.4

Подмешальська Ю.В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
Запорізької державної інженерної академії

Романенко Л.Й.
студент
Запорізької державної інженерної академії

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НАДАНИХ В ОРЕНДУ ТА ОРЕНДОВАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті визначено особливості обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів. Серед особливостей виділені: документування орендних операцій, облік комунальних послуг у орендаря та орендодавця, облік страхування орендованої нерухомості, вплив виду ремонту орендованого майна на відображення в обліку, облік орендних операцій з фізичною особою.

Ключові слова: оренда, облік орендних операцій, орендна плата, орендар, орендодавець, основні засоби, облік, документування, договір оренди, поточний ремонт, капітальний ремонт, комунальні послуги.

Подмешальская Ю.В., Романенко Л.И. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПЕРЕДАНЫХ В АРЕНДУ И АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье определены особенности учета переданных в аренду и арендованных основных средств. Среди особенностей выделены: документирование арендных операций, учет коммунальных услуг у арендатора и арендодателя, учет страхования арендованной недвижимости, влияние вида ремонта арендованного имущества на отражение в учете, учет арендных операций с физическим лицом.

Ключевые слова: аренда, учет арендных операций, арендная плата, арендатор, арендодатель, основные средства, учет, документирование, договор аренды, текущий ремонт, капитальный ремонт, коммунальные услуги.

Podmeshalskay J.V., Romanenko L.Y. CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING OF LEASED AND RENTED FIXED ASSETS

In the paper, current issues of accounting for rental operations in the enterprise are identified and suggestions for their solutions are provided. Among current issues there are rental operations documenting, utilities accounting for the tenant and the landlord, insurance of rental properties accounting, impact of property repair type on accounting, rental operations with individuals accounting.

Keywords: rent, rental operations accounting, rental payment, tenant, landlord, fixed assets, accounting, documenting, rental agreement, maintenance, repair, utilities.

Постановка проблеми. Умови функціонування більшості українських підприємств, конкуренція вимагають нових вкладень в оновлення виробництва, зміцнення матеріально-технічної бази. Необхідність інвестиційних вкладень створює перешкоди входу на ринок і не дає змогу закріпитися на ньому багатьом підприємствам. Для подолання зазначених перешкод використовується такий специфічний механізм залучення ресурсів, як оренда, оскільки вона сприяє відтворенню основних фондів, дає можливість підвищити рівень екстенсивного та інтенсивного використання майна. Проте розвиток орендних відносин відбувається в умовах невирішеності багатьох питань, у тому числі стосовно обліку орендних операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Орендні відносини між підприємствами відбуваються в умовах невирішеності багатьох питань, у тому числі стосовно методики обліку, документування орендних операцій. Побудова обліку орендних операцій є об'єктом вивчення як вітчизняної, так і світової економічної науки та практики, що висвітлені у наукових розробках Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.М. Давидова, В.М. Добровського, Ю.А. Кузьмінського, Н.М. Лисенко, В.В. Сопка та інших. Однак існує коло актуальних питань обліку орендних операцій, які потребують доопрацювання. Серед них: документування орендних операцій, облік комуналь-

них послуг у орендаря та орендодавця, облік страхування орендованої нерухомості, вплив виду ремонту орендованого майна на відображення в обліку, облік орендних операцій з фізичною особою.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати мету дослідження, яка полягає у систематизації особливостей обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Операції за договором оренди складаються з трьох основних етапів: передачі майна орендарю, нарахування орендної плати, повернення об'єкта оренди орендодавцю. Орендодавець зобов'язаний передати орендарю майно у комплекті й у стані, який відповідає умовам договору найму та його призначенню відповідно до ч. 1 ст. 767 ЦКУ [1]. Зі свого боку орендар зобов'язаний у присутності орендодавця перевірити справність майна. Такі дії є обов'язковими, для того щоб у майбутньому, у разі потреби, можна було пред'явити претензії. Особливістю договору оренди є те, що сам факт передачі майна в користування породжує в орендаря обов'язок сплачувати щомісячні орендні платежі (якщо договором не передбачено іншої періодичності).

Правильне документальне оформлення орендних операцій – невід'ємна умова якісного обліку. Фіксація факту передачі майна з рук до рук повинна бути здійснена в документі – Акт приймання-пере-

дачі майна, типова форма якого не розроблена, тому він складається у довільній формі. На законодавчому рівні немає вимоги складання такого акта, але він повинен бути для виправдання витрат у податковому обліку. Цей документ буде оформлюватися і при поверненні майна після закінчення строку оренди. Акт складається у двох примірниках – по одному для кожної зі сторін [2].

До особливостей обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів є облік комунальних послуг. Популярним варіантом взаємовідносин між сторонами є такий: орендодавець на підставі договору з постачальником комунальних послуг сплачує останнім їх вартість; орендар у свою чергу компенсує такі витрати орендодавцю окремо від орендної плати. Актуальним є питання документування та облік таких операцій. Для цього необхідно: по-перше, визначити в договорі оренди або, можливо, в окремому договорі порядок компенсації комунальних послуг. У першу чергу необхідно визначити метод розрахунку суми компенсації; по-друге, щомісяця розрахунок суми компенсації необхідно фіксувати в акті (бажано – в окремому). Сплачує орендар комунальні послуги за рахунком, окремим від рахунка з орендної плати. Особливу увагу в даній ситуації привертає питання: обкладати чи ні ПДВ суму компенсації? Оскільки це є послуга, то відповідь є позитивною. Датою виникнення податкових зобов'язань є перша подія – отримання оплати чи підписання відповідного акта. Таким чином, у орендаря виникає податковий кредит з ПДВ, а у орендодавця – податкове зобов'язання. Орендодавець у свою чергу також має право на податковий кредит з ПДВ за отриманими комунальними послугами [3, с. 19-20].

Також варто зазначити, що передача (отримання) об'єкта оренди орендарю (від орендодавця) не тягне за собою жодних податкових наслідків для обох сторін за договором (п. 153.7 та пп. 196.1.2 ПКУ). Сума ж орендної плати є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 185.1 ПКУ), тому якщо орендодавець – платник ПДВ, то орендар при використанні майна в господарській діяльності має повне право на податковий кредит з ПДВ на підставі отриманої податкової накладної згідно з п. 198.3 ПКУ. Відповідно, якщо орендодавець не є платником ПДВ, право на податковий кредит у орендаря відсутнє [4].

Наступною особливістю обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів, яка заслуговує на особливу увагу, є питання щодо страхування орендованої нерухомості в обліку орендаря. Варто зазначити, що якщо орендоване приміщення виробничого призначення та існує безпосередній зв'язок з випуском визначеного виду продукції, то страхові платежі варто враховувати на рахунку 23 «Виробництво» як інші прямі витрати. Але, на нашу думку, визначити приналежність цих витрат до конкретного виду продукції не завжди є доцільним, тому облік пропонуємо здійснювати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Якщо орендоване приміщення не використовується в виробничих цілях, тоді витрати на його страхування будуть віднесені на відповідні витрати.

У ході дослідження нами встановлено, що питання ремонту орендованого майна виступає в якості спірного та дискусійного. Для того щоб розібратися у цьому питанні, необхідно починати з класифікації ремонтного заходу. Ми звернулися до нормативної бази України з цього питання і встановили, що на законодавчому рівні це питання залишається неврегульованим.

При оцінці та відображенні в бухгалтерському обліку подій, пов'язаних з ремонтом, необхідно керуватися такими критеріями: чи ремонт виконується для підтримки об'єкта в робочому стані, чи призведе до збільшення майбутніх економічних вигід порівняно з тими, які очікувалися при введенні його в експлуатацію, тобто ремонт є поточним чи капітальним. У бухгалтерському обліку визначені ремонти будуть відображатися по-різному. Для ідентифікації ремонту в наказі керівника та у первинних документах зазначається тип ремонту. Витрати на ремонт, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [5], які не призводять до збільшення економічних вигід, орендар відносить до витрат за тими ж статтями, що й орендну плату, якщо договором не передбачена компенсація орендодавцем виконаних орендаром покращень.

На особливу увагу, з нашої точки зору, заслуговує особливість, щодо відображення в обліку ремонтних витрат в умовах компенсації виконаного ремонту. Ця подія в бухгалтерському обліку класифікується, як виконання робіт та послуг орендаром. Дана операція буде визначатися на підставі первинного документа, в якому буде зазначена погоджена вартість. В якості такого документа може бути акт прийому-передачі ремонтних робіт. Тобто першим етапом буде відображення в обліку вартості ремонту на рахунках витрат, а другим етапом на підставі акту прийому-передачі ремонтних робіт буде відображення доходу від реалізації робіт з одночасним визнанням собівартості ремонту. У даному випадку орендар, відповідно до ПКУ, розглядається як постачальник робіт, тому за першою подією повинен визнати податкове зобов'язання з ПДВ з одночасним коригуванням раніше визнаного доходу від реалізації робіт [6, с. 29-32].

Відповідно до ст. 776 ГКУ поточний ремонт проводить орендар, капітальний – орендодавець. Однак якщо орендодавець не здійснив капітальний ремонт та ця обставина може позначитися на можливості використання орендованого майна, орендар може здійснити капітальний ремонт власними силами, з подальшою компенсацією, або вимагати розірвання договору та покриття збитків. Виходячи з того, що можуть виникнути випадки, описані вище, тому в договорі пропонуємо зазначити умови компенсації, наприклад такі:

- орендодавець не відшкодовує вартість ремонту;
- орендодавець відшкодовує вартість ремонту грошима, за визначеним графіком;
- вартість ремонту зараховується в рахунок орендної плати.

Відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» [7] витрати орендаря на покращення об'єкта оренди, які призводять до збільшення економічних вигід, орендар відображає як капітальні інвестиції у створення інших необоротних матеріальних активів.

Якщо орендодавець не відшкодовує ремонт та він призводить до покращення орендованого приміщення (збільшення економічних вигід від використання об'єкта порівняно з його первісними характеристиками) орендар повинен акумулювати витрати на рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», який потім буде закритися на рахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» такий «ремонтний» об'єкт амортизується одним з двох методів: прямолінійний або виробничий (хоча відповідно до п.п. 138.3.1 ПКУ це є не прийнятним). Строк амортизації на зазначений об'єкт визначається виходячи з терміну дії договору оренди [8, с. 9-11].

У підприємства можуть виникати орендні відносини, у тому числі й зі своїми робітниками. Не завжди підприємству вигідно чи доцільно утримувати, наприклад, власний автопарк. З цим пов'язані особливості документального оформлення, а також матеріальні витрати на таке утримання, тому дуже часто вигідніше оформляти договір оренди автомобіля з власником для використання в господарській діяльності підприємства. Для отримання законних підстав для використання авто працівника в діяльності підприємства традиційно використовують три способи: або укладають договір оренди, або користуються безкоштовно авто на підставі договору позики, або ж виплачують працівнику компенсацію за знос авто.

Орендні відносини з фізичною особою регулюються нормами ЦКУ. Відмінною особливістю договору оренди транспортного засобу у фізичної особи є його обов'язкове нотаріальне посвідчення згідно зі ст. 799 ЦКУ. Недотримання даної вимоги може призвести до визнання договору недійсним на підставі ч. 1 ст. 220 ЦКУ.

Особливістю орендних операцій, які виникають між підприємством та фізичною особою, є засвідчення договору оренди автомобіля в нотаріуса. Нотаріальні витрати варто віднести до адміністративних витрат. Нотаріальні витрати можуть бути визнані в обліку орендаря на підставі письмової довідки про розмір плати за вчинення певної нотаріальної дії. До цієї довідки, за оплати готівкою, також можна включити інформацію про оплату.

Висновки. Отже, нами встановлено, що серед особливостей обліку орендних операцій є їхнє документальне оформлення. На законодавчому рівні немає вимоги складання Акта приймання-передачі майна, але він повинен бути складений, ц тому числі й для виправдання витрат в податковому обліку. Для того щоб не виникало спірних питань щодо порядку компенсації комунальних послуг, він повинен бути визначений документально, а саме – в договорі оренди або, можливо, в окремому договорі. Особливістю орендних операцій, які виникають між під-

приємством та фізичною особою, є засвідчення договору оренди автомобіля в нотаріуса. Недотримання даної вимоги може призвести до визнання договору недійсним. У ході дослідження нами встановлено, що питання ремонту орендованого майна виступає в якості спірного та дискусійного. Для того щоб правильно відобразити в обліку ремонт орендованого майна, треба починати з класифікації ремонтного заходу. Таким чином, нами систематизовано актуальні питання обліку орендних операцій, що в подальшому дослідженні плануємо використати при розробці рекомендацій щодо формування облікової політики підприємства з питань оренди.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-IV, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Кононенко О. Документальне оформлення та облік користування автомобілем працівника в господарських цілях [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dt-kt.com/dokumentalne-oformlennya-ta-oblik-koristuvannya-avtomobilem-pratsivnika-v-gospodarskih-tsilyah/>.
3. Компаниец М. Арендатор компенсирует коммунальные услуги арендодателю: налоги и учет // Все о бухгалтерском учете. – 2015. – № 48. – С. 19-20.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : затверджено Наказом Президента України від 02.12.10 р. № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Положення стандарт П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
6. Карпова В. Ремонт арендованных основных средств: как отразить в учете // Все о бухгалтерском учете. – 2015. – № 83. – С. 29-32.
7. Положення стандарт П(С)БО 14 «Оренда» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства України від 28.07.2000 р. № 181. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
8. Карпова В. Улучшение арендованного основного средства: учет у арендатора // Все о бухгалтерском учете. – 2015. – № 46. – С. 9-11.