

*Подмешальська Ю.В.,**к.е.н., доцент,**доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,**Запорізька державна інженерна академія*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. У статті визначено актуальні питання обліку орендних операцій на підприємстві та надані пропозиції щодо їх вирішення. Серед актуальних питань 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.

Постановка проблеми. Сьогоднішні умови діяльності багатьох українських підприємств вимагають нових вкладень в оновлення виробництва, зміцнення матеріально-технічної бази, розширення виробничого потенціалу. Для здійснення цих потреб може використовуватися механізм залучення ресурсів – оренда. Орендні операції впливають на майновий стан, величину обов'язкових платежів та фінансові результати діяльності підприємства. Від якості обліку орендних операцій залежить достовірність інформації про їхні величину, структуру та безпосередньо прибуток підприємства.

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 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.

Мета статті. Головною метою роботи є визначення кола актуальних питань обліку орендних операцій та пропозицій щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. 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 та у свою чергу є актуальним питанням. Фіксація факту передачі майна з рук до рук повинна бути здійснена в документі – Акті приймання-передачі майна, типова форма якого не розроблена, тому він складається в довільній формі. На законодавчому рівні немає вимоги складання такого акту, але він повинен бути для виправдання витрат в 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].

Невід'ємним питанням обліку орендних операцій є облік комунальних послуг. Популярним варіантом взаємовідносин між сторонами є наступний: орендодавець на підставі договору з постачальником комунальних послуг сплачує останнім їхню 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 акту. 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 слід 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].

Розглянемо приклад. Припустимо, що між підприємствами укладено договір оренди нежилого приміщення з метою проведення навчальних курсів. Первісна вартість приміщення складає 800 000 грн. Орендна плата за місяць складає 24 000 грн, у тому числі ПДВ. Згідно з актом, в поточному місяці вартість комунальних послуг склала 9 600 грн, у тому числі ПДВ. Облік

та документування відповідних операцій у орендатора та орендодавця наведені у таблиці 1.

Наступним питанням, яке заслуговує на особливу увагу, є питання щодо страхування орендованої нерухомості в обліку орендатора. Варто зазначити, 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 «Загально-виробничі 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 із класифікації ремонтного заходу. Ми звернулися до нормативної бази України з цього питання та 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 чи 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, орендатор відносить до витрат за тими ж статтями, що й орендну плату, якщо дого-

Таблиця 1

Облік орендних операцій

№	Господарська операція	Документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
Облік у орендатора					
1	Отримано приміщення в оренду	Акт приймання-передачі майна	01	-	800 000
2	Відображена сума орендної плати	Протокол узгодженої орендної плати. Відомість нарахування орендної плати.	92	685	20 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	Отримана в електронному вигляді та зареєстрована в єдиному реєстрі податкова накладна	641	685	4 000
4	Відображені витрати у зв'язку з компенсацією комунальних послуг	Відомість розподілу та розрахунку сум комунальних послуг. Акти зняття показань лічильників. Відомість технологічного споживання.	92	685	8 000
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	Отримана в електронному вигляді та зареєстрована в єдиному реєстрі податкова накладна.	641	685	1 600
6	Сплачено орендодавцю за оренду та компенсація комунальних послуг	Рахунок орендної плати та компенсації витрат комунальних послуг. Платіжне доручення. Виписка банку.	685	311	33 600
Облік у орендодавця					
1	Передано приміщення в оренду	Акт приймання-передачі майна.	103	103	800 000
2	Надані послуги з оренди. Нарахована орендна плата	Протокол узгодженої орендної плати. Акт про надання послуг з оренди. Відомість нарахування орендної плати.	377	713	24 000
3	Відкоригований дохід на суму податкових зобов'язань	Податкова накладна.	713	641	4 000
4	Нараховано комунальні послуги за приміщення, яке надано в оренду	Відомість розподілу та розрахунку сум комунальних послуг. Акти зняття показань лічильників. Відомість технологічного споживання.	949	685	8 000
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	Отримана в електронному вигляді та зареєстрована в єдиному реєстрі податкова накладна	641	685	1 600
6	Перераховано постачальнику комунальних послуг	Платіжне доручення. Виписка банку.	685	311	9 600
7	Визнано дохід щодо компенсації комунальних послуг орендатором	Акт. Бухгалтерська довідка	377	719	9 600
8	Відкоригований дохід на суму податкових зобов'язань	Податкова накладна	719	641	1 600
9	Отримана від орендатора оплата за оренду та відшкодування комунальних послуг	Банківська виписка	311	377	33 600

вором не передбачена компенсація орендодавцем виконаних орендаром покращень.

На особливу увагу, з нашої точки зору, заслуговує питання, 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 документу, в якому буде зазначена погоджена вартість. В якості такого документу 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 постачальних робіт, тому по першій події повинен визнати податкове зобов'язання з ПДВ з одночасним корегуванням раніше визначеного доходу від реалізації робіт (табл. 2) [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, 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 вигод, 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 рахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», який потім буде закриватися 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].

Розглянемо на прикладі. Орендаром понесені витрати, які пов'язані з покращенням об'єкта оренди на 30 000 грн. Договором визначено, що орендодавець не компенсує понесені орендарем витрати на ремонт. Об'єкт повністю амортизовано впродовж договору оренди (табл. 3).

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'язана величезна кількість актуальних питань документального оформлення, а також матеріальних витрат на таке утримання, тому дуже часто вигідніше оформляти договір оренди автомобіля з власником для використання у

Таблиця 2

Облік ремонту орендованого об'єкта

№	Господарська операція	Документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
Облік у орендаря					
1	Відпущені зі складу матеріали на ремонт орендованої виробничої лінії	Видаткова накладна.	23	201	5 000
2	Нарахована заробітна плата робітникам, які виконували ремонт	Розрахунково-платіжна відомість.	23	661	2 000
3	Нараховано ЄСВ (38 %)	Розрахунково-платіжна відомість.	23	65	760
4	Підписано акт прийому-передачі ремонтних робіт	Акт прийому-передачі ремонтних робіт.	377	703	9312
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна.	703	641	1552
6	Відображена собівартість ремонтних робіт	Бухгалтерська довідка.	903	23	7760
7	Отримано кошти від орендодавця	Банківська виписка.	311	377	9312

Таблиця 3

Облік операцій з покращення об'єкта оренди у орендаря

№	Господарська операція	Документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
Облік у орендаря					
1	Понесені витрати на покращення об'єкта	Бухгалтерська довідка.	153	131	1000
		Видаткова накладна.	153	201	26240
		Розрахунково-платіжна відомість.	153	661	2000
			153	651	760
2	Введено «ремонтний» об'єкт в експлуатацію	Акт прийому-передачі.	117	153	30000
3	Нараховано амортизацію на «ремонтний» об'єкт	Бухгалтерська довідка.	93	132	300
4	Списано нарахований знос після повернення орендованого об'єкта	Акт на списання.	132	117	30 000

господарській діяльності підприємства. Для одержання законних підстав для використання авто працівника в діяльності підприємства, традиційно використовують три способи: або укладають договір оренди, або користуються безкоштовно авто на підставі договору позички, 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 у 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.

З орендної плати фізичної особи варто сплатити податок на доходи за ставкою 15% (20%), адже плата за здавання авто в оренду потрапляє до оподаткованого доходу фізичної особи від оренди рухомого майна (пп. 164.2.2 ПКУ). У свою чергу єдиний внесок із сум орендної плати не сплачують. Із виплат за договорами оренди потрібно утримувати також військовий збір.

Розглянемо на прикладі ці особливості. Підприємство з 1 вересня 2015 р. орендувало в працівника легкове авто для використання в адміністративних цілях строком на 5 років. Вартість автомобіля, зазначена в договорі оренди, складає 210 000 грн. Щомісячна орендна плата – 3000 грн. Вартість послуг нотаріуса – 640 грн (табл. 4).

На особливу увагу, в контексті обліку оренди майна, заслуговує облік експлуатаційних витрат та витрат на страхування. Розгляд цього питання є доцільним для, наприклад, орендованого автомобіля. З 2015 року всю вартість паливно-мастильних матеріалів (ПММ) можна віднести на витрати. Якщо за договором оренди орендар має застрахувати автомобіль, то страховку

можна віднести на витрати. Аналогічно на витрати орендаря можна віднести витрати на техобслуговування, яке є обов'язковим відповідно до ч. 1 ст. 801 ЦКУ [2].

Висновки і пропозиції. Отже, нами встановлено, що серед актуальних питань обліку орендних операцій є їхнє документальне оформлення. На законодавчому рівні немає вимоги складання Акту приймання-передачі майна, але він повинен бути складений, у тому числі й для виправдання витрат у податковому обліку. Для того щоб не виникало спірних питань щодо порядку компенсації комунальних послуг, він повинен бути визначений документально, а саме – у договорі оренди, або, можливо, в окремому договорі. Особливістю орендних операцій, які виникають між підприємством та фізичною особою, є засвідчення договору оренди автомобіля в нотаріуса. Недотримання цієї 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 у подальшому дослідженні плануємо використати при розробці рекомендацій щодо формування облікової політики підприємства з питань оренди.

Література:

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 //Всё 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>.

Таблиця 4

Облік оренди автомобіля у фізичної особи

№	Господарська операція	Документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
Облік у орендаря					
1	Отримано в оренду легковий автомобіль	Акт приймання-передачі майна.	01	-	210 000
2	Оплачено послуги нотаріуса за нотаріальним засвідченням договору оренди	Платіжне доручення.	377	311	640
3	Вартість послуг нотаріуса включено до витрат	Бухгалтерська довідка.	92	377	640
4	Нараховано орендну плату за вересень 2015 р.	Відомість нарахування орендної плати.	92	685	3 000
5	Утримано із суми орендної плати:				
	податок на доходи	Розрахунково-платіжна відомість.	685	641	450
	військовий збір		685	642	45
6	Сплачено до бюджету:				
	податок на доходи	Платіжне доручення.	641	311	450
	військовий збір		642	311	45
7	Перераховано на картрахунок працівника орендну плату	Банківська виписка.	685	311	2505
8	Повернено орендодавцю легковий автомобіль після закінчення строку оренди	Акт приймання-передачі майна.	-	01	210 000

5. Положення стандарт П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: затверджено наказом Міністерства України від 27.04.2000р. № 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]: затверджено 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.

Подмешальская Ю.В. Актуальные вопросы учета арендных операций на предприятии

Аннотация. В статье определены актуальные вопросы учета арендных операций на предприятии и представлены предложения по их решению. Среди актуальных вопросов 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. Current issues of rental operations accounting of an enterprise

Summary. The paper identifies current issues of accounting for rental operations in the enterprise and provides suggestions for their solutions. 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, accounting of rental operations with individuals.

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