

## ОБЛІК, АУДИТ, ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.42

БОЙКО Л. І., ЄРЕМЯН О. М.  
Херсонський національний технічний університет

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ МАЙНА У СФЕРІ ГОСПОДАРЮВАННЯ

*Стаття присвячена дослідженню існуючих підходів до обліку майна суб'єктами господарювання. Розкрито особливості обліку при фінансовій і оперативній оренді, запропоновано нарахування амортизації у орендаря і орендодавця. Досліджено особливості обліку у орендаря – приватної фізичної особи, узагальнено бухгалтерські проведення оренди у орендаря – платника податку на прибуток.*

*Ключові слова: оренда майна, лізинг, оподаткування, фінансова оренда, оперативна оренда.*

BOYKO L. I., YEREMIAN O. M.  
Kherson National Technical University

### FEATURES OF ACCOUNTING OF LEASE OF THE PROPERTY IN THE FIELD OF MANAGEMENT

*The article is devoted to existing approaches to accounting for non business entities. Rental property in the sphere of management is the operation, in which one party (lessor) conveys to the second party (the lessee) for a fee for a certain period in the use of property for carrying out economic activities. The property is transferred as a certain property for industrial purposes (or the integral property complex), has not lost in the process of using your consumer quality. Features of the accounting of property in the modern economy attracts the attention of practitioners in the field of accounting, from the point of view of taxation of lease relations and their reflection in the landlord and the tenant. In the article the features of accounting under financial and operational lease, the proposed depreciation the tenant and landlord. The peculiarities of accounting for the tenant - private individuals, collectively accounting entries rent the tenant is paying income tax.*

*Keywords: rental property, leasing, taxation, financial lease, operating lease.*

#### Постановка проблеми

Оренда майна у сфері господарювання — операція, під час якої одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності. Майно передається як визначене майно виробничо-технічного призначення (або цілісний майновий комплекс), що не втрачає у процесі використання своєї споживчої якості [1].

Особливості обліку майна в сучасній сфері господарювання привертає увагу практикуючих спеціалістів в області бухгалтерського обліку, з точки зору оподаткування орендних відносин, і відображення їх у орендодавця і орендаря.

Бухгалтерський облік в Україні досить постійний, а податковий постійно змінюється через економічну і політичну нестабільність. Згідно з Податковим кодексом України для уникнення податково-облікових проблем в умови договору треба включити певні застереження. Як результат, потрібно використовувати достовірну інформацію для прийняття оптимальних рішень в господарській діяльності суб'єкта господарювання.

#### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання обліку оренди майна, висвітлюються в багатьох наукових працях вчених: Агєєвої О.А., Бургонової Г.М., Жук В.М., Карпової Г.А., Каморджанової І.О., Малік М.Й., Маренич Т.Г., Шебаніної О.В. та інших економістів. Разом з тим, нині залишається низка питань, які потребують більш детального розглядання тонкощів орендних відносин.

#### Постановка завдання

Метою даної статті є розкриття особливостей бухгалтерського і податкового обліку оренди майна при різних формах власності.

#### Виклад основного матеріалу

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності регулюється П(С)БО 14 «Оренда» та багатьма нормативними документами згідно з якими оренда поділяється на оперативну і фінансову:

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 Податковим Кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких

умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

- балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

- сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її: майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик [2].

Фінансова оренда при передачі майна розглядається для орендодавця як продаж з нарахуванням зобов'язань по ПДВ і податку на прибуток, а орендар має витрати у вигляді амортизації орендованих як власних основних засобів і у вигляді лізингових платежів, розрахованих в договорі. При оперативній же оренді орендоване майно залишається на балансі орендодавця і він продовжує нараховувати амортизацію, а орендар відображає щомісяця в своїх витратах орендну плату за користування чужим майном.

При оперативній оренді може вийти так, що буде дотримано умову фінансової оренди. Наприклад, договір оренди комп'ютера укладений надовго і сума орендних платежів за період оренди може перевищити його відновну вартість, зазначену в договорі на момент його укладення як істотної умови договору (без цього договір може бути визнаний через суд недійсним).

Таким чином, якщо в договорі не розмежувати оперативну і фінансову оренду, то при перевірці може виникнути питання щодо визначення оренди не оперативної, а фінансової з нарахуванням додаткових податкових зобов'язань у обох сторін договору. А для цього треба в одному з пунктів договору написати: «з метою оподаткування справжній договір слід вважати договором оперативної оренди без права подальшої зміни статусу такої операції до закінчення дії даного договору».

Це дозволить орендареві на законній підставі стверджувати, що орендоване майно є основним засобом, а не МШП і дає можливість включити до витрат вартість ремонту орендованого майна (10% вартості ОС на 1 січня звітного року відразу, а решту амортизувати як окремий об'єкт в складі балансової вартості якоїсь групи основних засобів, до якої належить орендоване майно). При цьому такий порядок відображення вартості ремонту орендованого майна обов'язково повинен бути узгоджений з орендодавцем, від цього залежить оподаткування при поверненні майна. Якщо за договором орендодавець повертає вартість ремонту орендарю, то для нього це буде податковий кредит з ПДВ та витрати з податку на прибуток. А для орендаря при поверненні відремонтованого їм майна, навпаки, будуть зобов'язання по цих податках, адже раніше він відображав витрати.

Якщо в орендній операції бере участь платник єдиного податку, то в договорі може бути умова про те, що ремонт орендованого майна повинен робити господар майна з дотриманням передачі майна за актом (ф 03-1) на період ремонту від орендаря орендодавцю і навпаки після закінчення ремонту. Цей порядок передачі майна в ремонт обов'язковий в загальному порядку, а не тільки за участю платника єдиного податку. При цьому господар майна (орендодавець) не нараховує на ремонтвані об'єкти амортизацію в періоді ремонту, а в момент повернення з оренди орендованого майна недоамортизована частина вартості ремонту в окремому об'єкті ОС буде розцінюватися як подарунок для орендодавця з нарахуванням у нього податкових зобов'язань з ПДВ та податку на прибуток або включенням в дохід платника єдиного податку, а також утриманням ПДФО в якості податкового агента-орендатора, якщо орендарем була просто фізична особа.

Орендодавець нараховує амортизацію на всі свої основні засоби, в тому числі орендовані. Порядок використання амортизаційних відрахувань є істотним елементом договору. Без цього пункту договір може бути визнаний в судовому порядку з ініціативи податківців недійсним з подальшими податковими неприємностями для обох сторін.

У податковому обліку амортизують витрати на придбання ОЗ (п. 144. 1 ПКУ), в бухгалтерському обліку амортизують вартість ОС (п. 22 ПСБО № 7). Таким чином, амортизація основних засобів як економічне поняття розглядається як поступове накопичення коштів для придбання нового основного засобу замість повністю зношеного. Нормативно встановлених обмежень щодо порядку використання амортизаційних відрахувань немає. Теоретично це можна довести фактичним придбанням нових основних засобів в межах накопиченої суми амортизаційних відрахувань. Саме це можна відобразити в одному з пунктів орендного договору окремим пунктом: «Амортизаційні відрахування використовуються в межах накопичених сум на придбання нових основних засобів». А можна відбутися загальною фразою в пункті «Амортизаційні відрахування використовуються в порядку, передбаченому чинним законодавством». В обох випадках істотність договору буде забезпечена.

Дещо по-іншому відбувається оподаткування у орендаря — приватної фізичної особи. У цьому

випадку орендар – суб'єкт підприємницької діяльності (в тому числі і підприємець) на підставі вимог п.17.1.1 ПКУ стає податковим агентом і повинен утримати ПДФО, заплатити його до бюджету і відобразити цю операцію в формі 1-ДФ за кодом «106», заповнюючи всі графи (і по нарахуванню, і по виплаті та заробітній платі і ПДФО). Фізична особа орендодавець житла в цьому випадку не подає річну декларацію про свої доходи, якщо оренда – це його єдиний додатковий дохід, крім заробітної плати.

Відносно оренди офісу у приватного фізичної особи виникає ще й проблема з утриманням з його доходу ПДФО. Згідно з п.п 170.1. ПКУ суб'єкт господарської діяльності (в тому числі підприємець) стає податковим агентом по утриманню і перераховано до бюджету ПДФО. А в пункті 171.2 сказано: «При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди. Мінімальна сума орендного платежу визначається за методикою, що затверджується Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, других функціональних та якісних показників, що встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких вона розташована та оприлюднюється у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади. Якщо мінімальну вартість не встановлено чи не оприлюднено до початку звітного (податкового) року, об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди».

Виходячи з перерахованих вище аргументів, узагальнимо господарські операції з оренди у орендаря – платника податку на прибуток в табл. 1.

Таблиця 1

## Бухгалтерський облік оренди у орендаря – платника податку на прибуток

Господарська операція			Кореспонденція рахунків		Σ, грн.	Нормативний документ
Вид	Варіант	Зміст	Д-т	К-т		
Передача в оренду			01	-	-	П.8 П(С)БО 14, Інструкція 291
Орендні платежі	аванс	Перераховано аванс за 6 місяців	39	311	6000	Інструкція 291
		Нарахування податкового кредиту з ПДВ	641	311	1200	Інструкція 818
		Щомісячне нарахування орендної плати по акту	92	39	1000	П.9 П(С)БО 16, Інструкція 291
	Регулярне нарахування	Щомісячне нарахування орендних платежів	92	377	1000	П.9 П(С)БО 16, Інструкція 291
		Нарахування податкового кредиту з ПДВ	641	377	200	Інструкція 818
		Оплачено орендну плату	377	311	1200	Інструкція 291
Утримання і експлуатація орендованого майна			92	685	900	П(С)БО 16, Інструкція 291
			641	685	180	Інструкція 818
			685	311	1080	Інструкція 291
Поточний ремонт			92	20,22	700	П. 15 П(С)БО 7, Інструкція 291
			92	66,65	820	П. 15 П(С)БО 7, Інструкція 291
Поліпшення чужого майна	Без компенсації орендодавцем до повернення	Поліпшені основні засоби сторонніми організаціями	153	685	20000	П.8 П(С)БО 14, Інструкція 291
		Віднесено на витрати ( в межах 10% ліміту)	949	685	5000	П. 14 П(С)БО 7
		Нарахування податкового кредиту з ПДВ	641	685	5000	Інструкція 818
		Сплачені кошти з поточного рахунка за поліпшення основних засобів	685	311	30000	Інструкція 291
		Створено інший необоротний матеріальний актив	117	153	20000	Інструкція 291
		Щомісячне нарахування амортизації	23,92	132	500	П. 27 П(С)БО 7
Поліпшення чужого майна згідно договору	з компенсацією орендодавцем	Продаж поліпшеного іншого необоротного матеріального активу	377	117	19500	Інструкція 291
			132	117	500	
		Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	377	641	3900	Інструкція 818
		Продаж поліпшення (10% ремонтного ліміту по акту виконаних робіт)	377	716	6000	Інструкція 291
			716	641	1000	Інструкція 818
Одержана компенсація	311	377	29400	Інструкція 291		
Повернення без поліпшення			-	01/2	10000	П.8 П(С)БО 14, Інструкція 291
Повернення орендованого майна з поліпшенням			976	117	8000	П.33,34 П(С)БО 7
Повернення орендованого майна з поліпшенням	Без компенсації поліпшення орендарю	Списана залишкова вартість основного засобу	976	117	8000	П.33,34 П(С)БО 7
		Списана амортизація за час перебування в оренді після покращання	132	117	12000	П.33,34 П(С)БО 7
		Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ на залишок покращень	976	641	2600	Інструкція 818
	з повною компенсацією поліпшення орендарю	Переведення об'єкту для продажу	286	117	800	П(С)БО 28
			132	117	12000	
		Відображена узгоджена сума компенсації	377	712	9600	П.10,19 П(С)БО 28
		Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	712	641	1600	Інструкція 818
		Списана балансова вартість активу для продажу	943	286	8000	Інструкція 291
		Одержана узгоджена компенсація	311	377	9600	Інструкція 291

Мінімальна сума орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб розраховується за формулою:

$$I \cdot \zeta \cdot D, \quad (1)$$

де  $I$  – мінімальна сума орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, грн.;

$\zeta$  – загальна площа орендованого нерухомого майна, кв. м;

$D$  – мінімальна вартість місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомого майна фізичної особи, грн.;

2. Мінімальна вартість місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомого майна фізичних осіб розраховується за наступною формулою:

$$\frac{D_i \cdot \dot{O} \cdot \dot{I} \cdot \dot{O}}{12\epsilon}, \quad (2)$$

де  $P$  – мінімальна вартість місячної орендної плати одного кв. м. загальної площі нерухомого майна фізичних осіб, грн.;

$P_n$  – середня вартість одного кв. м. новозбудованого об'єкта, подібного до орендованого, яка обчислюється у гривнях, залежно від вартості будівництва, визначена Наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 19.08.2011 № 155;

$\Phi$  – коефіцієнт функціонального використання об'єкта нерухомого майна;

$T$  – інші якісні характеристики об'єкта (технічний стан, внутрішнє оснащення, висота житлового приміщення тощо).

$k$  – коефіцієнт окупності об'єкта у разі надання його в оренду, що відповідає проектному строку експлуатації такого об'єкта (від 5 до 100 років).

Таким чином, тепер в договорі оренди житла вже не можна поставити суму орендного платежу нижче розрахованої і прикладеної до договору. І саме ця сума буде об'єктом обкладення ПДФО без застосування податкової соціальної пільги. Розрахована сума буде вважатися звичайною ціною.

У разі, коли орендодавець – фізична особа підприємець (ФОП) його підприємницький статус обов'язково відображається в договорі спеціальним пунктом з доданим до договору копії витягу з реєстру. Для орендодавця – платника єдиного податку можна прикласти свідоцтво про сплату єдиного податку. Цей факт підтверджує те, що такі суб'єкти підприємницької діяльності самі нараховують і сплачують ПДФО або єдиний податок, а орендар не повинен виконати вимоги податкового агента на вимогу пп 170.1.1 ПКУ, а може послатися на пп. 177.8. не утримувати ПДФО, але відобразити операцію виплати орендного доходу підприємцем в формі 1-ДФ з кодом «157» (при цьому заповнюється графа 3 і 3а (сума нарахування та виплати), а в графі 4 і 4а (утримання та сплата ПДФО) ставиться « 0 »).

Фізична особа підприємець не веде бухгалтерського обліку, орендний платіж від юридичної особи відбувається в грошовій формі. Він обов'язково відображає інформацію по орендним платежам в своїй книзі доходів або книзі витрат, якщо він платник ПДВ.

Орендна плата простій фізичній особі однозначно обкладається ПДФО, але від оподаткування звільняється майнове право використання приміщенням. Про те що майнове право може бути подарунком, говорить частина 2 ст. 718 Цивільного кодексу України «Предмет договору Дарування» в якому вказано, що дарунком можуть бути майнові права, якими дарувальник володіє або які можуть виникнути у нього в майбутньому [1].

Крім того, аргументом є і зміст абзацу 3 ст. 3 Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-111 «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» в Україні. В Законі вказано, що майновими правами, які можуть оцінюватися, визнаються будь-які права, пов'язані з майном, відмінні від права власності, у тому числі права, які є складовими частинами права власності (права володіння, розпорядження, користування), а також інші специфічні права (права на провадження діяльності використання природних ресурсів тощо та права вимоги) [3].

Іншими словами, в подарунок передається не приміщення, не його частина, а лише майнове право – право користування цим приміщенням на протязі певного часу.

Таким чином, суб'єкт підприємницької діяльності на будь-якій системі оподаткування зможе безкоштовно користуватися приміщенням і це буде розцінено як подарунок, який не підлягає обкладенню ПДФО, при цьому необхідно слідкувати, щоб щорічно цей подарунок не коштував більше мінімальної заробітної плати на початок звітного року.

Правда, цей подарунок саме як подарунок платнику податку на прибуток і платнику єдиного податку доведеться включити в доходи за сумою, не меншою, ніж розрахована за методикою, затвердженою місцевими органами самоврядування. Так як цю суму виплачувати не доведеться, то виходить, що вартість безкоштовного користування приміщенням виліється в 19% податку на прибуток, розрахованого для оподаткування від мінімального орендного платежу, що не обкладаються ПДФО, або 5 або 7% від цієї суми розрахованого для оподаткування мінімального орендного платежу. Платникам ПДВ не доведеться

доводити, що ця розрахована сума мінімального орендного платежу є звичайною, тому що від простої фізичної особи – неплатника ПДВ не буде отримана податкова накладна. Однак суму мінімального орендного платежу треба розрахувати, докласти розрахунок до договору і ввести в договір додатковий пункт.

Сьогодні ми реєструємо в реєстраційній палаті відповідно до статуту своє місцезнаходження і за цією ж адресою повинні мати у своєму розпорядженні офіс. Якщо офіс змінює свою адресу, треба вносити зміни за юридичною адресою до статуту і подавати форму в реєстраційну палату про зміну юридичної адреси. Таким чином, усунуто поняття фактичної адреси, якщо він інший, ніж в Статуті і не внесені зміни, то можна позбутися своєї справи.

А якщо є адреса, значить є офіс і він повинен десь значитися: або як власність на балансі, або в оренді або безоплатне користування (договір позики). Цей договір позики і характеризує офіс як безкоштовний, тому що в такому договорі передача в користування здійснюється як безкоштовна і орендних платежів немає. У бухгалтерському обліку немає у обох сторін проблем, а ось податковий облік таке безкоштовне користування розцінює як подарунок, від чого у юридичних осіб виникають проблеми відволіканням з обороту грошових коштів на податки: з нарахуванням доходу, єдиного податку та зобов'язань з ПДВ за ціною не нижчою за звичайну.

#### Висновки

Ведення бухгалтерського обліку оренди майна має важливе значення для підвищення ефективності своєї діяльності суб'єктами господарювання. Використання даного виду операцій позитивно вплинуло на ведення бізнесу, але наукові дослідження у сфері обліку податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями, взагалі відсутні.

Виходячи з цього, одним із напрямків подальших наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку стануть орендні операції з точки зору їх податкового регулювання та врегулювання розбіжностей між бухгалтерським (фінансовим) обліком та податковими розрахунками.

#### Література

1. Цивільний кодекс України № 435 від 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>
3. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність : закон України № 2658-111 від 12.07.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 8–9. – С. 77–84.

Надійшла 14.03.2017; рецензент: д. е. н. Сарапіна О. А.