

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Волощук Л.О., д.е.н., доцент,
Кузненко Т.Є.

Одеський національний політехнічний університет

Переважна кількість підприємств в Україні є або орендарями, або орендодавцями, а іноді і тими й іншими одночасно. Оренда основних засобів – оптимальне рішення багатьох проблем як для орендодавця, так і для орендаря. Якщо орендодавець не може деякий час використовувати основні засоби, то йому найвигідніше передати їх в оренду, яка не лише принесе дохід, але й допоможе зберегти об'єкт в робочому стані.

Тривалий термін служби основних засобів сприяє тому, що не завжди підприємство само може їх ефективно використати впродовж цього терміну. Причин тому може бути дуже багато: призупинення якогось виду діяльності, передислокація підприємства, реорганізація, перепрофілювання, зміни в податковому законодавстві тощо. Деякі підприємства спеціально придбають дорогі основні засоби для подальшої здачі їх в оренду, і це є для них різновидом інвестиційної діяльності [1].

Методологічні основи формування інформації про оренду необоротних активів та порядок її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 14.

За П(С)БО 14 «Оренда» під орендою розуміють угоду, за якою орендодавець передає орендарю право користування активом протягом погодженого строку за платіж (або ряд платежів).

Зазначені угоди поділяють перш за все на операційні та фінансові, а їх, в свою чергу, на відмовні та невідмовні, зворотні та незворотні (рис. 1).

Під час укладання орендної угоди під ризиками мають на увазі можливі збитки, які виникають як безпосередньо в процесі використання орендованих активів (простойтощо), так і внаслідок не отримання очікуваних економічних вигод через те, що продукція, роботи або послуги, для виробництва чи виконання яких застосовується орендований актив, втратили свою конкурентоспроможність на ринку.

Вигоди, пов'язані з орендною угодою, – це перш за все отримання очікуваних економічних вигод внаслідок реалізації продукції, робіт або послуг, для виробництва чи виконання яких застосовується орендований актив. До таких вигод також відносяться дооцінка орендованих активів, надходження від їх реалізації після закінчення строку оренди тощо.

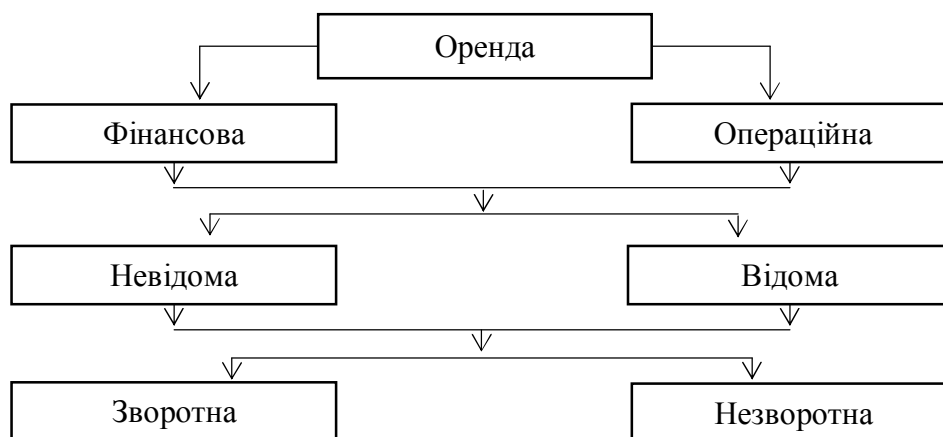


Рисунок 1. – Класифікація оренди за П(С)БО 14 «Оренда»

Класифікація оренди відбувається на початку строку оренди. Для того, щоб класифікація оренди була коректною, необхідне чітке розуміння основних понять, пов'язаних з орендою:

– строк оренди – період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди;

– початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду;

– мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати).

При класифікації оренди на операційну та фінансову слід визначити наявність (або відсутність) ознак фінансової оренди. Достатньо наявності однієї з нижче перерахованих ознак для того, щоб вважати оренду фінансовою:

1) право власності на орендований актив після закінчення строку оренди переходить до орендаря;

2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за справедливу вартість цього активу на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) на початку строку оренди теперішня вартість мінімальних орендних платежів дорівнює або перевищує справедливу вартість орендованого активу.

Якщо орендна угода не передбачає жодної з таких умов, то вона вважається угодою щодо операційної оренди.

Перші дві ознаки фінансової оренди зазначаються у договорі оренди. Вони передбачають перехід права власності на об'єкт оренди до орендаря в кінці строку оренди (у другому випадку шляхом викупу). При цьому справедлива вартість об'єкта на дату придбання наприкінці строку оренди має бути визначена до початку строку оренди і зазначена у договорі. На практиці важко зробити такі розрахунки на початку строку оренди.

Якщо перші дві ознаки не виконуються, то необхідно порівняти строк оренди вказаний у договорі зі строком корисного використання об'єкта оренди.

Строком корисного використання (експлуатації) активу вважається розрахунковий період, що залишився з початку строку оренди, не обмежений строком оренди, протягом якого очікується отримання підприємством економічних вигід, втілених в активі.

Згідно з П(С)БО 14, об'єктом оренди можуть бути не лише основні засоби, але й нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, за виключенням [2]:

– орендних угод, пов'язаних з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

– угод щодо використання авторських та суміжних прав;

– угод щодо оренди цілісних майнових комплексів;

– біологічних активів – об'єктів оренди, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу згідно з П(С)БО 30.

Об'єкт операційної оренди не знімається з балансового обліку орендодавця, і він продовжує нараховувати амортизацію на цей об'єкт.

Витрати у зв'язку з укладенням договору про оренду (юридичні послуги, комісійна винагорода) орендодавець відносить до інших витрат звітного періоду, в якому вони мали місце.

Доходи від передачі в оренду необоротних активів визнаються іншим операційним доходом відповідного звітного періоду з урахуванням способу отримання економічних вигід. У бухгалтерському обліку орендодавця такий дохід відображається на субрахунку 713 «Доходи від операційної оренди активу».

Важливим питанням оренди є питання відображення в обліку нарахування і виплати орендної плати. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» орендна плата відноситься [3]:

–на конкретні об’єкти витрат, якщо орендовані об’єкти використовують у виробничому процесі;

–на загальновиробничі витрати в сумі, що відповідає розміру орендної плати за об’єкти нерухомості загальновиробничого призначення;

–на адміністративні витрати в сумі, що відповідає розміру орендної плати за об’єкти нерухомості адміністративного призначення;

–на витрати зі збуту в сумі, що відповідає розміру орендної плати за об’єкти нерухомості, що пов’язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Згідно діючого законодавства ремонт та поліпшення об’єктів нерухомості, що передані у фінансову оренду, здійснює орендар, як для власних об’єктів. При операційній оренді такі роботи проводить залежно від умов договору чи орендар, чи орендодавець. Якщо подальші видатки на утримання та експлуатацію об’єктів нерухомості здійснює орендодавець, то облік цих затрат проводиться аналогічно обліку власних об’єктів, що знаходяться в його розпорядженні.

З точки зору оподаткування ремонтів орендованих об’єктів нерухомості, то законодавчо затверджено, що орендар має право відносити до валових витрат витрати з поліпшень орендованих основних фондів (всі об’єкти нерухомості, окрім землі, вважаються для цілей оподаткування основними фондами) в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітнього року. Витрати понад 10%-вий ліміт збільшують балансову вартість тієї групи основних фондів, під визначення якої підпадає поліпшуваний об’єкт. Але зважаючи на те, що всі об’єкти нерухомості (окрім землі) належатимуть до першої групи основних фондів, то витрати, що перевищують 10%-вий ліміт, не повинні збільшувати балансову вартість власних об’єктів основних фондів цієї групи. Іншими словами перевищення ремонтного ліміту потрібно обліковувати у складі групи I окремо, не змішувати його з балансовими вартостями інших об’єктів основних фондів. Адже такі витрати на поліпшення орендованих основних фондів не мають жодного відношення до власних. До того ж такий підхід гарантує правильне відображення в податковому обліку наступної передачі поліпшень орендодавцеві [4].

Розглянемо оренду з боку податкового кодексу України. Згідно з визначенням, наданим в абзаці «а» пп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПК України, оперативним лізингом (орендою) є 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) [5].

З визначення, наданого в абзаці «а» пп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПК України, видно, що в податковому обліку в оренду можуть передаватися тільки основні фонди. А в бухгалтерському обліку перелік орендних операцій значно ширший, оскільки необоротними активами є не лише основні фонди.

Нескладно помітити, що в бухгалтерському обліку вживається термін операційна оренда, а в податковому обліку – оперативний лізинг (оренда). Так чи є між цими поняттями якась різниця?

По суті, йдеться про один і той же вид орендних операцій, що дістав різну назву в податковому і бухгалтерському обліку з-за некоректного перекладу терміну «Operating», вживаного в міжнародних стандартах фінансової звітності.

При оподаткуванні операційної оренди необхідно виділити дві операції:

–передача основного фонду орендарю;

–надання орендних послуг.

При передачі основних фондів в операційну оренду вони продовжують знаходитися на балансі орендодавця і амортизуватися у складі його груп основних засобів. Тому ніяких податкових зобов’язань ні у орендаря, ні у орендодавця не виникає (п. 153.7 ст. 153 розд. III ПК України і пп. 196.1.2 п. 196.1 ст. 196 розд. V ПК України).

Пунктом 153.7 ст. 153 розд. III ПК України передбачено, що орендодавець збільшує суму доходів на суму нарахованого лізингового платежу за результатами податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому ж порядку здійснюється оподаткування операцій з оренди землі та житла.

У орендодавця - платника ПДВ податкові зобов'язання, згідно з п. 187.1 ст. 187 розд. V ПК України, виникають в загальному порядку, тобто по даті, яка доводиться на податковий період, впродовж якого відбувається будь-яка з подій, що відбулася раніше [6]:

– дата зарахування коштів від орендаря на банківський рахунок орендодавця у вигляді орендної плати, а у разі оплати готівковими грошовими коштами - дата їх оприбуткування в касі орендодавця;

– або дата нарахування лізингового платежу орендарю за результатами податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування.

Також орендодавець зобов'язаний виписати податкову накладну в порядку, встановленому ст. 201 розд. V ПК України.

При поверненні орендарем об'єкту оперативного лізингу/оренди орендодавцю внаслідок закінчення дії лізингового/орендного договору, а також у разі знищення, викрадення або руйнування об'єкту оперативного лізингу/оренди такий орендар користується правилами, визначеними п. 146.16 ст. 146 розд. III ПК України для заміни основних засобів. При цьому орендодавець не змінює вартість основних засобів, що амортизується, або витрати на суму витрат, здійснених орендарем для поліпшення такого об'єкту (п. 146.20 ст. 146 розд. III ПК України).

Отже, питання обліку та оподаткування оренди об'єктів нерухомості має свої особливості як законодавчого регулювання, так й методологічного проведення. Слід провести узгодження категорій «фінансова оренда» та «операційна оренда» в чинних нормативних актах, закріпити в П(С)БО 14 «Оренда» порядок відображення в бухгалтерському обліку оренди цілісних майнових комплексів, а також однозначно визначити процедури оподаткування орендної плати та ремонтів орендованих об'єктів нерухомості.

Література:

1. Кірсанова В.В. Обліково-аналітичні інструменти управління реальними інвестиціями в процесі інноваційного розвитку промислових підприємств: [моногр.] / В.В. Кірсанова, Л.О. Волощук, С.В. Філіппова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 198 с.
2. П(С)БО 1 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Аренда», затверджене наказом Мінфіну України від 28.07.2000 р. N 181.
3. П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. N 318.
4. Бухгалтерський облік. Частина 1.: [Електронний ресурс] Посібник для бухгалтера. / Частина 4. Облік оренди / – Режим доступу: http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob/buhg_1/41.htm.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Парус Інтернет – Консультант: [Електронний ресурс] Посібник для бухгалтера / – Режим доступу: <http://cons.parus.ua/>.