

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657.2

*Очеретько Л.М.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Таран М.М.,
Запорізький національний технічний університет*

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ПОЛІПШЕННЯ ОРЕНДОВАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ КОШТАМИ ОРЕНДАРЯ

Постановка проблеми. Становлення ринкових відносин в Україні обумовило появу та розвиток нових економічних інструментів, які суб'єкти господарювання використовують для підвищення ефективності своєї діяльності. Саме таким інструментом стали орендні операції [3]. Не дивлячись на те, що вони набувають інтенсивного поширення, питання організації обліку орендованих основних засобів у відповідності до вимог оптимізації оперативності та достовірності надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, до тепер залишаються не вирішеними. Тож, перед бухгалтерами продовжують постійно виникати різного роду питання з приводу облікового відображення орендних операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання відображення в обліку орендних операцій розглядали такі закордонні та вітчизняні вчені, як: Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко, М. Я. Демяненко, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, М. В. Кужельний, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковський, М. Р. Метьюс, Е. С. Хендріксен, Ж. Рішар та ін. Проте, незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених методології обліку орендних операцій, окремі питання до нині залишаються опрацьовані недостатньо. Це стосується, насамперед, податкового обліку поліпшення орендованих основних засобів, виконаних коштами орендаря.

Постановка завдання. Мета статті полягає у розгляді порядку відображення у податковому обліку орендаря операцій з операційної оренди основних засобів та побудові алгоритму податкового обліку поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок обліку орендних операцій доволі чітко висвітлено в Податковому кодексі та П(С)БО 14 «Оренда», тому вважаємо, що варто зупинитися лише на розгляді найбільш проблемних його моментах.

Згідно з пп. 14.1.97 Податкового кодексу (далі – ПКУ) орендна операція – це господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк [6].

При цьому, згідно П(С)БО 14, «Оренда» – це господарська операція фізичної чи юридичної особи (орендодавця), яка передбачає надання права користування основними засобами за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [5].

Аналізуючи трактування поняття «оренда», подані в ПКУ та П(С)БО 14, варто акцентувати увагу на те, що в пп. 14.1.97 ст. 14 ПКУ та п.4 П(С)БО 14 законодавці використовують водночас як термін «основні фонди», так і термін «основні засоби». Визначення терміна «основні фонди» в ПКУ не наведено, хоча визначення терміна «основні засоби» є в підпункті 14.1.138 ст. 14 ПКУ. Проте, оскільки в пп. 14.1.97 ст. 14 ПКУ, в якому передбачено визначення оперативного та фінансового лізингу (оренди), законодавець поперемінно використовує терміни «основні фонди» та «основні засоби», то слід вважати, що ці дефініції вживаються як синоніми [2].

Оренда з точки зору орендодавця може бути оперативною та фінансовою (також відома як пряма фінансова чи оренда за типом продажу) (рис. 1), а з точки зору орендаря – операційною та капітальною (капітальною в тому розумінні, що на взятий у таку оренду об'єкт орендар нараховує амортизацію, хоча МСФЗ 17 для цих цілей застосовує термін «фінансова оренда»).

Визначення першого з цих видів оренди, яке міститься у П(С)БО 14, надзвичайно лаконічне: операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова. Отже, для з'ясування економічної суті операційної оренди слід спочатку визначитися з тим, яка оренда вважається фінансовою. З позиції бухгалтерського обліку оренда кваліфікується як фінансова за наявності хоча б однієї з наступних ознак: орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; строк оренди становить більшу частину строку корисного використання об'єкта оренди; теперішня вартість мінімальних

орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди; орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди; доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю [5]. У разі, якщо укладений підприємством договір не відповідає жодній з ознак, установлених для фінансової оренди, облік оренди основних засобів ведуть як за операційної оренди.

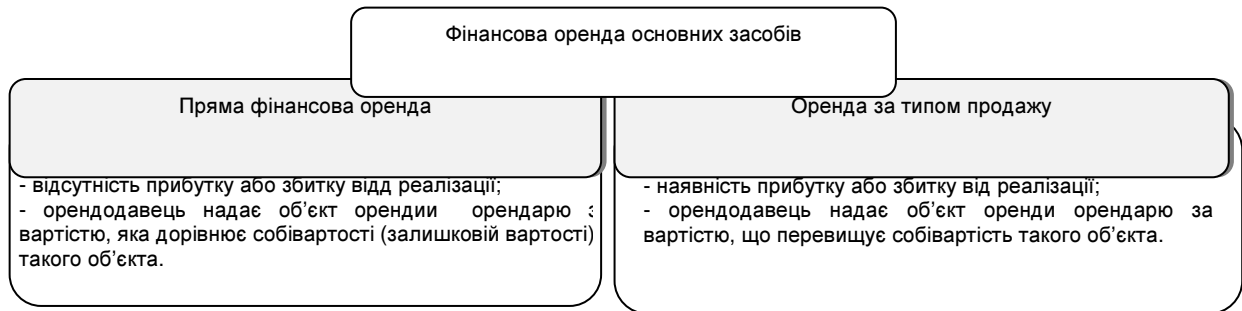


Рис. 1. Відмінні риси фінансової оренди основних засобів

Джерело: розроблено на підставі [5]

Згідно п. 5 П(С)БО 14 орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду (рис. 2).



Рис. 2. Витрати орендаря по фінансовій оренді

Джерело: розроблено на підставі [5]

Водночас об'єкти операційної оренди відображаються орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, указаною в угоді про оренду. При цьому отримані в операційну оренду об'єкти основних засобів мають відобразитись на позабалансовому рахунку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій № 561).

Для аналітичного обліку та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації основних засобів кожному об'єкту має присвоюватись інвентарний номер (п. 8 Методичних рекомендацій № 561), який повинен закріплюватись за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві [4]. Проте орендовані об'єкти основних засобів можуть залишатися з інвентарними номерами орендодавця (за умови, якщо в орендаря відсутні основні засоби з такими самими інвентарними номерами) [8].

Аналітичний облік орендованих основних засобів слід вести не тільки за кожним об'єктом, а й за кожним напрямом їх використання. Якщо орендований об'єкт використовується в процесі виробництва і витрати можна прямо віднести на собівартість виготовленої продукції, то витрати по оренді мають відобразитись по дебету рахунку 23 «Виробництво». Якщо ж не можна віднести ці витрати прямо на собівартість, то їх слід відобразити по дебету рахунку 91 у складі загальногосподарських витрат (абзац. «г» підпункту 138.8.5 пункту 138.8 статті 138 ПКУ). При цьому загальногосподарські витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг мають враховуватись при формуванні собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (пункт 138.8 статті 138 ПКУ).

У разі використання об'єкту оренди для обслуговування та управління підприємством, орендні платежі мають відображатись по дебету рахунку 92 у складі адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, які включають витрати на операційну оренду (у т.ч. оренду легкових автомобілів) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (абзац «в» підпункту 138.10.2 пункту 138.10 статті 138 ПКУ). А якщо використовувати об'єкт відділом збуту – то по дебету рахунку 93 у складі витрат на збут, які включають витрати на операційну оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (абзац «д» підпункту 138.10.3 пункту 138.10 статті 138 ПКУ).

Витрати орендаря при операційній оренді включають (рис. 3).

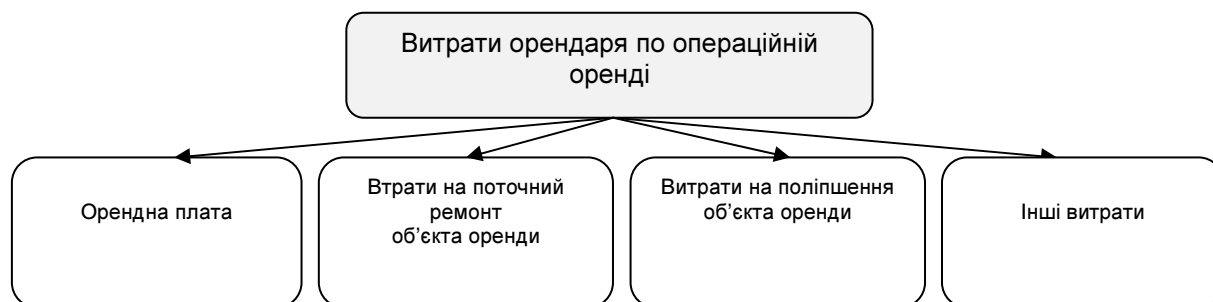


Рис. 3. Витрати орендаря по операційній оренді

Джерело: розроблено на підставі [5]

Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається в орендаря витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 [1], на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (п. 9 П(С)БО 14). Відображається орендна плата у складі витрат того звітного періоду, на який вона припадає.

Порядок відображення в обліку витрат по ремонту орендованих об'єктів основних засобів викладено в п. 146.19, 146.20 ПКУ. Водночас вони тісно пов'язані з обліковими правилами, установленими для ремонту власних основних засобів у п. 146.11, 146.12 ПКУ.

Облік витрат на поліпшення об'єкта операційної оренди вимагає на більш детальне вивчення (рис. 4).



Рис. 4. Поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря

Джерело: розроблено на підставі [5]

У разі якщо договір операційної оренди зобов'язує або дозволяє орендарю здійснювати поліпшення об'єкта операційної оренди, частина вартості такого поліпшення у сумі, що перевищує 10%, амортизується орендарем як окремий об'єкт (п. 146.19 ст. 146 ПКУ) (рис. 5).

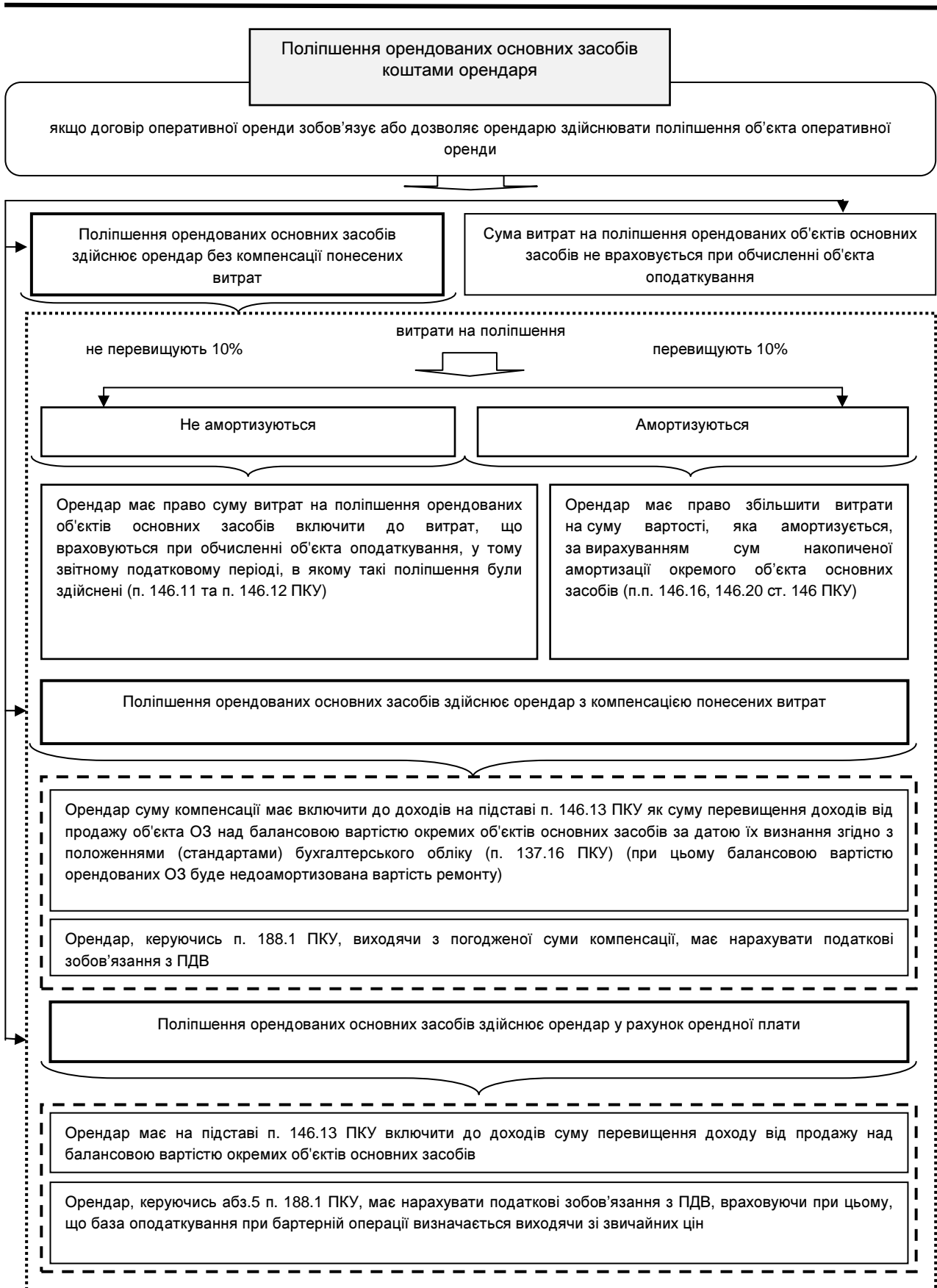


Рис. 5. Алгоритм податкового обліку поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря

Джерело : розробка авторів

У разі повернення орендарем об'єкта операційної оренди орендодавцю внаслідок закінчення дії орендного договору орендар збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів (пункти 146.16, 146.20 ст. 146 ПКУ). При цьому орендодавець не змінює вартість основних засобів, яка амортизується, або витрати на суму витрат, здійснених орендарем для поліпшення такого об'єкта.

Таким чином, при безоплатній передачі орендарем балансоутримувачу (орендодавцю) поліпшених орендованих основних засобів у балансоутримувача після закінчення процедури взяття на баланс цих об'єктів виникає дохід на суму вартості поліпшення основних засобів, що має враховуватись при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток. При цьому орендодавець не змінює вартість основних засобів, а орендар має збільшити витрати на суму вартості поліпшення такого основного засобу як окремого об'єкта амортизації за вирахуванням сум накопиченої амортизації.

Якщо орендодавець компенсує витрати, понесені орендарем на ремонт об'єкта операційної оренди, то орендар суму компенсації повинен включити до доходів на підставі п. 146.13 ПКУ як суму перевищення доходів від продажу об'єкта основних засобів над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів за датою їх визнання (п. 137.16 ПКУ).

Слід наголосити, що в ПКУ не передбачено, як має розраховуватись сума компенсації орендареві витрат на поліпшення, 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 можуть домовитися про компенсацію витрат і визначити її суму [6].

У разі отримання компенсації вартості поліпшення орендованих основних засобів орендар, керуючись п. 188.1 ПКУ має нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи з погодженої суми компенсації.

Слід підкреслити, що відповідно до ч. 3 ст. 778 ЦКУ, орендодавець має право не сплачувати компенсацію за проведені орендарем поліпшення, а зарахувати їхню вартість у рахунок оплати орендних платежів, що має бути документально оформлено, наприклад, у вигляді додаткової угоди [7]. За таких умов орендар на дату підписання угоди про зарахування взаємних вимог має відобразити в обліку:

1) дохід у сумі перевищення доходу від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів на підставі п. 146.13 ПКУ;

2) податкові зобов'язання з ПДВ на підставі абз. 5 п. 188.1 ПКУ, який передбачає, що база оподаткування при бартерній операції визначається виходячи зі звичайних цін.

При цьому база оподаткування і для ПДВ, і для податку на прибуток визначається у сумі, не меншій від звичайної ціни такої операції. Це зумовлено тим, що поліпшення передаються шляхом бартерної операції. Методи визначення звичайної ціни регулюються ст. 39 ПКУ.

У разі повернення об'єкта оренди у зв'язку із закінченням договору до вартості проведених поліпшень, які не були компенсовані орендодавцем, на нашу думку, слід застосувати абзац другий п. 189.9 ПКУ. У ньому зазначено: якщо основні засоби не можуть використовуватися платником податку, він подає органу ДФС відповідний документ про те, що основні засоби не можуть використовуватися за первісним призначенням, отже тоді ПДВ не повинен нараховуватись.

Висновки з проведеного дослідження. Враховуючи вищезазначене, приходимо до висновків та узагальнень, що застосування на практиці запропонованого алгоритму дозволить спростити прийняття управлінських рішень щодо вибору виду орендних відносин, оптимізації шляхів поліпшення орендованих основних засобів та їх відображення в податковому обліку.

Бібліографічний список

1. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Головченко Н.В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій / Н.В. Головченко // Економіка і регіон. – Полтава. – 2011. №4(31). – С. 217-220.
3. Литвиненко І.Ю. Особливості податкового регулювання обліку орендних операцій / І.Ю. Литвиненко // Вісник ЖДТУ. – Житомир. – 2010. – №1(51). – С. 211-219.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 р. № 561 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/.../article?art_id.
5. Оренда : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go>

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
7. Цивільний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go>
8. Яловега Л.В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів: бухгалтерський і податковий аспект / Л.В. Яловега // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10. – С. 460-466

References

1. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) accounting 16 "Costs" ", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go> (Accessed 31 December 1999).
2. Holovchenko, N.V. (2011), "Improved methods of accounting leases", *Ekonomika i rehion*, vol. 4(31), pp. 217-220.
3. Lytvynenko, I. (2010), "Features of the tax regulation of accounting leases", *Visnyk ZhDTU*, vol. 1(51), pp. 211-219.
4. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Guidelines on accounting of fixed assets", available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/.../article?art_id (Accessed 30 September 2003).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) accounting 14 "Orenda" ", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go> (Accessed 28 Jul 2000).
6. The Verkhovna Rada Ukrainy (2010), "Podatkovyi kodeks of Ukrainy", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (Accessed 02 December 2010).
7. The Verkhovna Rada Ukrainy (2003), "Grazhdansky kodeks of Ukraine", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/435-15> (Accessed 16 January 2003).
8. Yaloveha, L.V. (2013), "Accounting for the cost of repairs and improvements of fixed assets: accounting and tax issues", *Ekonomichni nauky*. vol. 10, pp.460-466.

Очеретько Л.М., Таран М.М. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ПОЛІПШЕННЯ ОРЕНДОВАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ КОШТАМИ ОРЕНДАРЯ

Мета дослідження полягає у розгляді порядку відображення у податковому обліку орендаря операцій з операційної оренди основних засобів та побудові алгоритму податкового обліку поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети в статті використано методи: аналітико-монографічний – при вивченні літературних джерел; системно-аналітичний – при дослідженні законодавчих та інших нормативно-правових актів з питань облікового відображення орендних операцій; абстрактно-логічний метод – для узагальнення теоретичних положень і формування висновків та пропозицій.

Результати. В статті розглянуто відмінні риси фінансової та операційної оренди. Уточнено елементи витрат орендаря за умов фінансової та операційної оренди основних засобів. Наголошено на порядку відображення витрат операційної оренди як в бухгалтерському, так і в податковому обліку. Зосереджено увагу на розгляді поліпшення орендованих засобів коштами орендаря та їх відображенні в обліку. Запропоновано алгоритм податкового обліку поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці алгоритму податкового обліку поліпшення орендованих основних засобів коштами орендаря.

Практична значущість полягає в тому, що основні положення даного дослідження у формі пропозицій можуть бути використані в практичній діяльності орендарів при відображенні в обліку поліпшення орендованих основних засобів, виконаного власними коштами. Застосування на практиці запропонованого алгоритму дозволить спростити прийняття управлінських рішень щодо вибору виду орендних відносин, оптимізації шляхів поліпшення орендованих основних засобів та їх відображення в податковому обліку.

Ключові слова: оренда; основні засоби; операційна оренда; фінансова оренда; облік орендних операцій.

Ocheretko L.M., Taran M.M. TAX ACCOUNTING IMPROVEMENTS LEASED ASSETS MEANS THE TENANT

Purpose consists is to consider the arrangements reflected in the tax accounting of tenant operations under operating leases fixed assets and the construction of an algorithm of tax accounting improvements leased assets means of the tenant.

Methodology of research. To achieve the objectives used in the article: abstract – in the formulation of research objectives; analytical-monograph – in the study of literary sources; system-analytical method in the study of legislative and other normative-legal acts on accounting reflect the rental activities; abstract-logical method is to summarize the theoretical positions and the formation of conclusions and proposals.

Findings. The article describes the distinctive features of financial and operating leases. The updated cost elements of the tenant under the terms of the financial and operating lease assets. Awarded the order of reflection expenses operating lease as the accounting and tax accounting. Attention is focused on the consideration of improvements to leased assets means the tenant and their recognition. The proposed algorithm of tax accounting improvements leased assets means of the tenant.

Originality of the development of the algorithm of tax accounting improvements leased assets means of the tenant.

Practical value consists in that the main provisions of this study in the form of sentences can be used in practice tenants when reflected in the accounting improvements leased assets performed by own means. The practical

application of the proposed algorithm will facilitate decision-making regarding the choice of the form of lease relations, optimization, improvement of leased assets and their reflection in tax accounting.

Key words: rent; fixed assets; operating leases; financial leases; accounting for rental operations.

Очеретько Л.М., Таран М.М. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ УЛУЧШЕНИЙ АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ ЗА СЧЕТ СРЕДСТВ АРЕНДАТОРА

Цель состоит в рассмотрении порядка отражения в налоговом учете арендатора операций по операционной аренде основных средств и построении алгоритма налогового учета улучшений арендованных основных средств, выполненных арендатором.

Методика исследования. Для достижения поставленной цели в статье использованы методы: аналитико-монографический – при изучении литературных источников; системно-аналитический – при исследовании законодательных и других нормативно-правовых актов по вопросам отражения в учете арендных операций; абстрактно-логический – для обобщения теоретических положений и формирование выводов и предложений.

Результаты. В статье рассмотрены отличительные черты финансовой и операционной аренды. Уточнены элементы затрат арендатора в условиях финансовой и операционной аренды основных средств. Отмечен порядок отражения расходов операционной аренды как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Сосредоточено внимание на рассмотрении улучшений арендованных средств выполненных арендатором и их отражении в учете. Предложен алгоритм налогового учета улучшений арендованных основных средств выполненных арендатором.

Научная новизна исследования состоит в разработке алгоритма налогового учета улучшения арендованных основных средств средствами арендатора.

Практическая значимость состоит в том, что основные положения данного исследования в форме предложений могут быть использованы в практической деятельности арендаторов при отражении в учете улучшений арендованных основных средств выполненных за счет собственных средств арендатора. Применение на практике предложенного алгоритма позволит упростить принятие управленческих решений по выбору вида арендных отношений, оптимизации путей улучшений арендованных основных средств и их отражение в налоговом учете.

Ключевые слова: аренда; основные средства; операционная аренда; финансовая аренда; учет арендных операций.