

*І. Я. Максименко,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування  
Національний університет "Запорізька політехніка"  
ORCID ID:0000-0002-2362-6183  
К. С. Ганноцька,  
магістрант кафедри обліку та оподаткування,  
Національний університет "Запорізька політехніка"  
ORCID ID: 0000-0001-8710-6366*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.11.100

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

*I. Maksymenko,  
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor,  
Department of Accounting and Taxation National University "Zaporizhzhye Polytechnic"  
K. Hannotska,  
Master 6th year of the Department of Accounting and Taxation National University "Zaporizhzhye Polytechnic"*

### FEATURES OF ACCOUNTING OF RENTAL OPERATIONS: ACCOUNTING AND TAX ASPECTS

*У статті визначено, що оперативний лізинг (оренда) — це 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).*

*Доведено, що оренда — це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Водночас оперативною (операційною) орендою є оренда інша, ніж фінансова.*

*Визначено, що переданий в оперативну оренду об'єкт продовжує значитися у складі необоротних активів орендодавця. Передачу майна в оренду відображають тільки в аналітичному обліку.*

*Узагальнено, що під час придбання об'єкт інвестиційної нерухомості за первинною вартістю, надалі його слід відобразити в бухгалтерського обліку та фінансовій звітності (на кожну дату балансу) за одним із методів: справедливою вартістю або первинною вартістю.*

*The article defines that operating leasing (leasing) is an economic operation of a natural or legal person, which involves the transfer to a tenant of a fixed asset acquired or made by a lessor on terms other than those provided for by a financial lease (lease).*

*It is proved that the lease is an agreement under which the lessee acquires the rights to use a non-current asset for a fee within the period agreed with the lessor. An operating lease is a lease other than a financial lease.*

*It is determined that the leased object continues to be included in the fixed assets of the lessor. The transfer of property to rent is only reflected in analytical accounting.*

*Generally, when acquiring an investment property at cost, it should subsequently be recorded in accounting and financial statements (at each balance sheet date) using one of the methods: fair value or original cost.*

*It is implemented that land or buildings owned or leased under a financial lease for the purpose of obtaining rental payments and not for the production and supply of goods, services, administrative purposes or sale in the process of ordinary activities, are classified as investment real estate.*

*It has been determined that the investment property is subject to depreciation at the initial cost estimate. Such facilities are tested annually for impairment / restoration. The chosen approach is applied to the valuation of all such investment property.*

*It is determined that the rent is subject to VAT. The leased asset continues to be included in the non-current assets of the lessor.*

*It has been proved that receiving landlord lease payments does not make any difference in tax accounting.*

*It is generalized that in case of payment of the rent from the tenant in advance (for example, for several periods), the landlord must calculate the VAT — liability for the first event (prepayment).*

*It has been determined that the base for leasing VAT on the supply of leasing services is determined on the basis of the contract value, but not below the normal prices.*

*Ключові слова: господарська операція, інвестиційна нерухомість, лізинг, операційна оренда, орендар, орендодавець, фінансова оренда.*

*Key words: business operation, investment real estate, leasing, operating lease, tenant, lessor, financial lease.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Надання активів в оренду — одна з найпоширеніших операцій, яка дає змогу отримати їм додаткові надходження у вигляді орендної плати. Облік орендних операцій відзначається широким спектром проблем, які стосуються їх визначення, класифікації, визнання, оподаткування, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, нормативно-правового забезпечення.

Різноманітність класифікацій орендних операцій залежить від різноманітності основних ознак (критеріїв) поділу. Різні види орендних операцій відображаються в бухгалтерському обліку по-різному, і до того ж впливають на порядок їх оподаткування.

Попри те, що в законодавстві України дедалі чіткіше простежується тенденція щодо встановлення особливого регулювання для окремих категорій орендних операцій, встановити належність тих чи інших орендних операцій до певної категорії залишається проблематичним.

Актуальність обраної теми зумовлює необхідність дослідження методики ведення обліку орендних операцій.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

На тему обліку орендних написано багато публікацій, до цього питання неодноразово повертаються, його розглядають і досліджують багато авторів і вчених. Значний внесок в аналіз обліку орендних операцій зробили такі науковці: Базилевич В.Д., Швець В.Г., Голубничка Г.П., Коблянська О.І., Коноваленко Н.П., Калитка Г.Б., Артиша В.І., Внуков Н.М., Гриценко О.Ф., Гривківська О.В., Іванникова Г.А., Ляхова А.В. та ін.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження особливостей визначення та бухгалтерському та податковому обліку орендних операцій підприємства.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до п.п. 14.1.97 Господарського Кодексу оперативний лізинг (оренда) — це 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).

Згідно із п. 4 П(С)БО 14 оренда — це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Водночас оперативною (операційною) орендою є оренда інша, ніж фінансова.

Згідно із п.16 П(С)БО 14, вартість об'єкта операційної оренди орендодавець відображає на рахунках бухгалтерського обліку класу I "Необоротні активи". Таким чином, переданий в оперативну оренду об'єкт продовжує значитися у складі необоротних активів орендодавця. Передачу майна в оренду відображають тільки в аналітичному обліку.

Власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, що розташовані на

землі та утримуються з метою отримання орендних платежів, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу у процесі звичайної діяльності, класифікують як інвестиційну нерухомість. Бухгалтерський облік таких об'єктів ведуть на окремому субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість".

Відобразивши під час придбання об'єкт інвестиційної нерухомості за первинною вартістю, надалі його слід відображати в бухгалтерського обліку та фінансовій звітності (на кожну дату балансу) за одним із зазначених у п. 16 П(С)БО 32 методів:

1. За справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити).

Згодом на кожну дату балансу необхідно коригувати вартість об'єкта шляхом порівняння його балансової та справедливої вартості. Зміну (збільшення або зменшення) справедливої вартості на кожну дату балансу відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 710) або інших витрат операційної діяльності (субрахунок 940) підприємства.

2. За первинною вартістю (якщо достовірно визначити справедливую вартість не є можливим).

Під час оцінки первинної вартості об'єкти інвестиційної нерухомості підлягають амортизації. Інформація про суму зносу узагальнюють на субрахунок 135 "Знос інвестиційної нерухомості".

Такі об'єкти щороку тестують на предмет зменшення/відновлення корисності.

Обраний підхід застосовують до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості.

Звичайно, не завжди підприємство одразу придбає нерухомість для здавання її в оренду. Можливо, що при купівлі передбачалося використовувати об'єкт у власній операційній діяльності, а вже потім приймається рішення про здавання нерухомості в оренду. У такій ситуації потрібно здійснити переведення нерухомості з операційної в інвестиційну: Дт 100 — Кт 101, 103. Причому, якщо така інвестиційна нерухомість оцінюватиметься за справедливою вартістю, різницю між балансовою (залишковою) і справедливою вартістю об'єкта слід відобразити в обліку.

Отримання орендодавцем орендних платежів до виникнення в податковому обліку жодних різниць не призводить. Виходячи з п.п. 14.1.185 ПКУ, оренда є постачанням послуг. У свою чергу, постачання послуг уключається до об'єкта обкладення ПДВ. Отже, постачання послуг оренди є об'єктом обкладення ПДВ. Водночас застосовується основна ставка 20 %.

Дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ визначають у загальному порядку. Так, податкові зобов'язання в орендодавця виникають у податковому періоді, в якому відбулася перша з подій:

— або дата зарахування коштів від орендаря на банківський рахунок платника податку, а в разі оплати готівкою — дата оприбуткування грошових коштів у касі;

— або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Таблиця 1. Відображення в бухгалтерському обліку і фінансової звітності операцій із здачі майна в операційну оренду

Актив, переданий на умовах операційної оренди				Витрати на укладення угоди	Орендна плата	
Вартість	Амортизація	Витрати на підтримання в робочому стані	Витрати на поліпшення		Нарахована після надання послуг	Сплачена наперед
На балансі: На рахунках 10, 11 або 12	Нараховується відповідно до способу отримання економічних вигід	Не здійснюються	На балансі за умови згоди на їх відшкодування	У складі витрат звітного періоду	У складі доходів звітного періоду (рахунок 713)	У складі доходів майбутніх періодів (рахунок 69) з поступовим включенням до доходів звітного періоду (рахунок 713)

Отже, в разі отримання сум орендної плати від орендаря авансом (наприклад, за декілька періодів) орендодавець повинен за першою подією (передоплатою) нарахувати ПДВ — зобов'язання.

Базу обладження ПДВ операцій з постачання послуг оренди визначають виходячи з договірної вартості, але не нижче звичайних цін.

На дату виникнення податкових зобов'язань орендодавець — платник ПДВ зобов'язаний скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ЄРПН) і надати орендарю на його вимогу.

Для такої реєстрації відведено 15 календарних днів, що настають за датою виникнення податкових зобов'язань, відображених у відповідній податковій накладній. Причому зареєстровані в ЄРПН мають бути навіть ті податкові накладні, що не надаються орендарю.

Отже, орендна плата є об'єктом обладження ПДВ. Переданий в оперативну оренду об'єкт продовжує значитися у складі необоротних активів орендодавця. Прийняті в оперативну оренду необоротні активи орендар зараховує на позабалансовий рахунок 01 за вартістю, зазначеною в договорі оренди.

## ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Орендні операції здійснюють прямий вплив на майновий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання та опосередкований — на суму обов'язкових платежів, що підлягатимуть до сплати ним в бюджет та позабюджетні фонди. У зв'язку з цим виникає необхідність в отриманні достовірних відомостей про величину та структуру орендних операцій, підґрунтям цього є вирішення низки проблемних питань, що поставили перед обліковою наукою.

Для забезпечення ефективного розвитку підприємств за сучасних умов господарювання виникає необхідність створення якісно нової системи обліку орендних операцій.

Отже, саме надання активів в оренду — одна з найпоширеніших операцій, яка дає змогу отримати підприємствам додаткові надходження у вигляді орендної плати.

Таким чином, визначено, що саме реформування системи обліку орендних операцій потребує вдосконалення, оскільки розв'язання зазначених проблем є передумовою визначення можливості ефективності здійснення орендних операцій та оптимізації пов'язаних з цим витрат.

Всі вищеперелічені заходи будуть сприяти підвищенню ефективності здійснення орендних операцій та покращенню ефективності діяльності підприємства.

### Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.09.2019).
2. Наказ Міністерства Фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 "Положення (стандарт) бухгалтерсь-

кого обліку 14 "Оренда". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0487-00> (дата звернення: 12.11.2019).

3. Maksymenko I., Melikhova T. Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine. *Baltic Journal of Economic Studies*, Volume 3 Number 5. Riga: Publishing House "Baltija Publishing. 2017. P. 268—275.

4. Максименко І.Я., Тронькіна А.А. Особливості визнання в бухгалтерському та податковому обліку об'єктів основних засобів в управлінні діяльністю підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 19. С. 47—51.

5. Максименко І.Я. Внутрішній аудит: підвищення ефективності роботи та забезпечення прибутковості підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1. С. 294—296.

6. Максименко І.Я., Філатова О.І. Особливості відображення в обліку операцій з ліквідації основних засобів в управлінні підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 19. С. 37—40.

7. Максименко І.Я., Соболев В. А. Нематеріальні активи: сутність, визнання та класифікація в здійсненні управлінської діяльності. *Агросвіт*. 2018. № 18. С. 26—29.

8. Максименко І.Я. Особливості обліку необоротних активів бюджетних установ. *Ефективна економіка*. 2014. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=6&y=2014> (дата звернення: 12.11.2019).

### References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed: 18.09.2019).
2. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "Accounting Standard 14 Stocks", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (accessed: 12.11.2019).
3. Maksymenko, I. and Melikhova, T. (2017), "Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine", *Baltic Journal of Economic Studies*, vol. 3, no. 5, pp. 268—275.
4. Maksymenko, I.Ya. and Tronkina, A. A. (2019), "Features of recognition in accounting and tax accounting of assets of fixed assets in management of activity of the enterprise", *Efektivna ekonomika*, vol. 19, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=6&y=2019> (accessed: 12.11.2019).
5. Maksymenko, I. Ya. (2013), "Internal audit: improving the efficiency and profitability of the enterprise", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 1, pp. 294—296.
6. Maksymenko, I.Ya. and Filatova, O. I. (2018), "Features of accounting in liquidation of operations on liquidation of fixed assets in enterprise management", *Investytsii praktyka ta dosvid*, vol. 19, pp. 37—40.
7. Maksymenko, I.Ya. and Sobol, V. A. (2018), "Intangible assets: essence, recognition and classification in management", *Ahrosvit*, vol. 18, pp. 26—29.
8. Maksymenko, I.Ya. (2014), "Features of accounting of non-current assets of budgetary institutions", *Efektivna ekonomika*, vol. 6, available at: <http://conferencii.com/files/archive/2016-09.pdf> (accessed: 12.11.2019).

Стаття надійшла до редакції 15.11.2019 р.