

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ
ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА»**

Студентки 2 курсу, 5м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік і
податковий консалтинг»

Сасенко Яна Вікторівна

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент

Задніпровський

Олександр Григорович

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
доцент

Король Світлана Яківна

Київ 2020

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку та оподаткування
Ступінь вищої освіти «магістр»
Спеціальність «Облік і оподаткування»
Спеціалізація «Облік і податковий консалтинг»

Затверджую

Зав. кафедри

О.В.Фоміна

« » 2020 р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

Саєнко Яні Вікторівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи

«Облік та оподаткування орендних операцій підприємства»

Затверджена наказом ректора від «18» грудня 2019 р. № 4355

2. Строк здачі студентом закінченого роботи «01» грудня 2020 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Метою дослідження є поглиблення теоретико-методичних засад обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Об'єкт дослідження – процес обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретико - методичних та практичних аспектів обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства.

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність орендних операцій та їх класифікація

1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування орендних операцій підприємства

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ПП «УЧБОВІ ПОСІБНИКИ»

2.1. Фінансовий облік орендних операцій підприємства

2.2. Оподаткування орендних операцій підприємства

2.3. Облік орендних операцій в системі управління

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ПП «УЧБОВІ ПОСІБНИКИ»

3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку орендних операцій в системі оподаткування

3.2. Удосконалення обліку орендних операцій підприємства за умов застосування інформаційних систем і технологій

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1.	Вибір теми ВКР	15.11.2019	15.11.2019
2.	Узгодження плану та оформлення завдання	18.12.2019	18.12.2019
3.	Подання статті на кафедру	25.06.2020	25.06.2020
4.	Вступ. Розділ 1	25.06.2020	25.06.2020
5.	Розділ 2	14.09.2020	14.09.2020
6.	Розділ 3. Висновки	19.10.2020	19.10.2020
7.	Попередній захист	25.11.2020	25.11.2020
8.	Подання завершеної (переплетеної) роботи	01.12.2020	01.12.2020

7. Дата видачі завдання «18» грудня 2019 р.

8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ О.Г. Задніпровський

9. Гарант освітньої програми _____ С.Я. Король

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ Я.В. Саєнко

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Випускна кваліфікаційна робота виконана у відповідності до затвердженої теми та виданого завдання. Вона є самостійним, завершеним дослідженням, що містить певні наукові та практичні результати та рекомендується до захисту. Розгорнутий відгук додається.

Науковий керівник випускної

кваліфікаційної роботи _____ О.Г. Задніпровський

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента Я.В. Саєнко може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ С. Я. Король

Завідувач кафедри
обліку та оподаткування _____

О.В. Фоміна

«___» грудня 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічна сутність орендних операцій та їх класифікація.....	6
1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування орендних операцій підприємства.....	13
Висновки за розділом 1.....	19
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ПП «УЧБОВІ ПОСІБНИКИ»	21
2.1. Фінансовий облік орендних операцій підприємства.....	21
2.2. Облік орендних операцій в системі управління підприємством	28
2.3. Оподаткування орендних операцій підприємства.....	33
Висновки за розділом 2.....	36
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ПП «УЧБОВІ ПОСІБНИКИ»	38
3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку орендних операцій в системі оподаткування	38
3.2. Удосконалення обліку орендних операцій підприємства за умов застосування інформаційних систем і технологій.....	43
Висновки за розділом 3.....	46
ВИСНОВКИ	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	51
ДОДАТКИ	56

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективний розвиток орендних операцій та підвищення якості управління залежить від наявності достовірної та своєчасно отриманої інформації як орендарем, так і орендодавцем. Джерелом, де акумулюється і систематизується інформація, є бухгалтерський облік, який уніфікує її та робить доступною для користувачів. Інформаційне забезпечення управління господарюючих суб'єктів формується за допомогою облікової документації. Неоднозначне трактування змісту орендних операцій, певна недосконалість чинного законодавства, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвели до існування значної кількості питань теоретичного та методичного характеру, що потребують подальшого опрацювання. Це обумовлює актуальність дослідження.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку орендних операцій зробили вітчизняні вчені: О.В. Бондар, О.М. Брадул, Л.М. Братчук, С.Ф. Голов, Л.Л. Горецька, А.П. Гринько, М.Я. Дем'яненко, А.Г. Загородній, С.М. Лайчук, В.Б. Моссаковський, С.В. Мочерний, Л. Пантелейчук, Л.Н. Прилуцький, О. Риндя, Я.Б. Усенко, Ф. Шамхатов., І.В. Яценко, а також, ряд закордонних фахівців, таких як І. Бернар, В.В. Ковальов, Ж.-К., М. Коллі, Р. Метьюс, І. Назарбаєва, С.Е. Пивоваров, Ж. Рішар, Сігел Джоел Дж. та ін.

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є поглиблення теоретико-методичних засад обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Визначена мета обумовила вирішення наступних завдань:

✓ уточнити економічну сутність оренди та орендних операцій підприємства, навести їх та сформулювати пропозиції щодо їх удосконалення;

- ✓ розглянути концептуальні засади обліку та оподаткування орендних операцій підприємства;
- ✓ розкрити передумови організації та методології обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства;
- ✓ визначити роль обліку орендних операцій підприємства в процесі прийняття управлінських рішень;
- ✓ охарактеризувати практику оподаткування орендних операцій підприємства;
- ✓ запропонувати напрями і заходи удосконалення обліку орендних операцій підприємства;
- ✓ проаналізувати існуючі варіанти організації обліку орендних операцій підприємства в інформаційних системах та технологіях, розробити пропозиції щодо удосконалення механізму інформаційного забезпечення.

Предметом дослідження є сукупність теоретико - методичних та практичних аспектів обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства.

Об'єкт дослідження – процес обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства.

Інформаційною базою наукового дослідження є первинна документація, реєстри обліку, звітність підприємства ПП «Учбові посібники» (дод.А), нормативно-правові акти, статистичні матеріали Державного комітету статистики України, аналітичні записки міністерств.

Методологічною основою наукової роботи є сукупність методів і прийомів, які використовувалися в процесі дослідження, а саме методи: теоретичного узагальнення – для розкриття сутності і змісту орендних операцій як економічної категорії та для визначення загальних положень та тенденцій розвитку обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства; порівняння – для розмежування понять та критичного аналізу різних поглядів науковців на досліджувані проблеми, а також для зіставлення відповідних положень національних П(С)БО та МСФЗ; синтезу – у

формуванні підходів щодо обліку орендних операцій в системі управління господарюючих суб'єктів; індукції – для формування конкретного судження про стан обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства при дослідженні теоретичних та методологічних положень; дедукції – при дослідженні загальних правил і принципів відображення в обліку орендних операцій підприємства.

Основною науковою гіпотезою є припущення, що удосконаленням системи організаційних та методичних аспектів обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства, що дозволить отримати інформацію, яка забезпечить більш повну базу для прийняття управлінських рішень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико – методичному обґрунтуванні та практичному вирішенні завдань, пов'язаних з удосконаленням системи обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та обґрунтуванні конкретних пропозицій щодо удосконалення існуючої системи обліку та оподаткуванням орендних операцій підприємства з використанням сучасних інформаційних систем і технологій в управлінні підприємством.

Апробація. Основні результати дослідження пройшли апробацію шляхом висвітлення у науковій статті «Облікове забезпечення управління орендними операціями», опублікованої у Збірнику статей студентів КНТЕУ, 2020р. [22].

Структура і обсяг роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність орендних операцій та їх класифікація

Дослідженню методики обліку орендних операцій має передувати коректне як в юридичному, так і в економічному аспектах визначення категорії «оренда».

Узагальнення теоретичних положень щодо економічної природи оренди, критична оцінка існуючих підходів до визначення економічних категорій «найом», «оренда», «лізинг», «прокат» «кредит», «продаж у розстрочку» дало змогу здійснити розмежування цих понять, виділити оренду у системі майнових відносин як своєрідний вид майнового найму, якому притаманний розподіл функцій власності - відокремлення права користування та володіння майном від права розпорядження ним. Отже, оренду можна визначити як особливу форму володіння та користування майном, яке не є власністю користувача.

Оренда як об'єкт обліку характеризується сукупністю господарських операцій, що відбуваються в межах визначеного часу, а значить являє собою процес. Він починається з моменту надання (прийняття) майна, триває протягом строку користування ним, закінчується поверненням або викупом орендованого об'єкту та весь цей час супроводжується періодичними розрахунками.

Що стосується змісту категорії «оренда» за законодавчими та нормативними документами, то воно досить суперечливе (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Зміст категорії «оренда»

за законодавчими і нормативними документами

Нормативний документ	Зміст поняття
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [38]	Лізингова (орендна) операція – 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.
Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ [41]	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.
Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-ХІV [42]	Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Мінфіну України від 28.07.2000 р. № 181 [36]	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.
Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда», затверджено IFRS [43]	Оренда - право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на певну компенсацію

Джерело: авторська розробка

В економічній літературі існують різні тлумачення стосовно визначення поняття оренда (дод.Г).

Зокрема, Л.М. Братчук визначити оренду як регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату» [40].

Н.В. Головченко вважає, що оренда представляє собою господарський процес, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних матеріальних та нематеріальних активів. При цьому орендними операціями є господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну [40].

З точки зору Опанасенко О.В. відносини оренди можна розглядати як врегульоване положеннями господарського законодавства господарське зобов'язання, що виникає на підставі господарського договору між суб'єктом

господарювання / негосподарюючим суб'єктом – юридичною особою / органом державної влади та місцевого самоврядування, який реалізує свою господарську компетенцію, та юридичною особою або фізичною особою – підприємцем, і полягає в передачі орендодавцем орендарю прав володіння та користування основними фондами на визначений строк і на платній основі для використання цього майна у сфері економіки [16].

Таким чином, оренда це строкове платне користування майном в обмін на певну компенсацію.

Орендні операції на практиці досить різноманітні та характеризуються наявністю всіляких видів класифікацій з різних точок зору, як закріплених у законодавстві, так і тих, що використовуються тільки у навчальній літературі. У зв'язку з цим, виникає необхідність систематизації існуючих класифікацій орендних операцій за критеріями їх розподілу. Ознаки класифікації орендних операцій, використаних для проведення аналізу, наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікаційні ознаки оренди наведені в економічній та довідковій літературі [35]

Ознаки класифікації	Характеристика
за строковістю	– короткострокова, строком до 1 року – середньострокова, строком від 1 до 3 років – довгострокова оренда, строком більше 3 років
за типом майна	– рухомого майна – нерухомого майна – цілісних майнових комплексів – майна, що було у використанні – землі
за видами	– фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом – операційна оренда – оренда інша ніж фінансова
за умовами амортизації	– з повною амортизацією (з повною виплатою об'єкта оренди) – з неповною амортизацією (з неповною виплатою вартості орендованого майна орендаром)
за сферою ринку	– внутрішня оренда, коли всі учасники орендної операції є резидентами однієї країни – міжнародна оренда, коли один із учасників не є

	резидентом країни
за характером і кількістю учасників	– класична оренда – двостороння орендна операція (орендодавець-орендар) – зворотна оренда передбачає продаж основних засобів, а потім отримання їх в оренду – суборенда передбачає передачу орендарем орендованого об'єкта третій стороні в оренду
за наміром учасників	– термінова оренда – одноразова (на один строк) – відновлювальна оренда – багаторазова (по закінченню першого строку оренди)

Джерело: авторська розробка

Згідно з П(С)БО 14 [53], оренда поділяється на наступні види:

- оперативна та фінансова;
- невідмовна та відмовна;
- зворотна та незворотна.

Основною відмінністю оренди типу продажу від фінансової є те, що в орендодавця з'являється прибуток або збиток від реалізації. При фінансовій оренді орендодавець надає об'єкт оренди орендарю за вартістю, яка дорівнюється собівартості (залишковій вартості) такого об'єкта, а при оренді типу продажу здебільшого виробники (їх дилери) - орендодавці надають орендарям об'єкт оренди за вартістю, що перевищує собівартість такого об'єкта, тим самим отримуючи, крім фінансового доходу, ще й прибуток від продажу такого об'єкта. При прямій фінансовій оренді визнавати інший дохід (дохід від реалізації необоротних активів) та інші витрати (собівартість реалізованих необоротних активів) не треба. Операційною орендою визнається будь-яка інша оренда, відмінна від фінансової.

У відповідності до нормативних документів регулювання операційною орендою, конкретного її визначення немає, а визначається способом від супротивного, тобто все, що не включається у визначення фінансової оренди, можна віднести до операційної. На нашу думку, це ускладнює роботу бухгалтерів, так як спочатку потрібно звернутись до визначення фінансової оренди, а також до умов, які її визначають. Це займає більше часу, ускладнює роботу бухгалтера [40].

Для потреб бухгалтерського обліку орендні операції базового підприємства необхідно класифікувати за наступними ознаками (рис. 1.1).

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

- ✓ 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.



Рис.1.1. Класифікація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку

Джерело: авторська розробка

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 звітного 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 [43].

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) [41]. 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.

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 [36]:

– дата зарахування коштів від орендаря на банківський рахунок орендодавця у вигляді орендної плати, а у разі оплати готівковими грошовими коштами - дата їх оприбутковування 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).

Таким чином, оренда – це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні

(орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду (орендну плату) на основі орендної угоди.

Питання обліку та оподаткування орендних операцій 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.

1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування орендних операцій підприємства

Нормативне регулювання будь-якого об'єкту бухгалтерського обліку є принциповим питанням для досягнення достовірності облікових даних та задоволення інформаційних потреб користувачів, зокрема в розрізі інформації про орендні операції. Основними нормативно-правовими актами, що регулюють порядок здійснення орендних операцій та відносини між суб'єктами оренди, є: Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна» та ін (див.дод.Б).

Однак наявність багатьох нормативно-правових актів ще не свідчить про однозначність викладених в них позицій. Окремі законодавчі акти вищих рівнів правового регулювання орендних відносин взагалі не містять визначення оренди, чим підкреслюється, що цей термін можна вважати загальнозрозумілим. Однак, така ситуація негативно позначається на трактуванні цих операцій і в системі обліку, адже без посилань на кодекси в інших нормативних документах виникають розбіжності, при цьому

недостатня урегульованість будь-яких відносин породжує суперечності. Особливо важливим є забезпечення однозначності трактувань з точки зору встановлення об'єктів оподаткування.

Для дослідження нормативного забезпечення оподаткування орендних відносин доцільно звернутися до Податкового кодексу України, оскільки податковий аспект облікового відображення орендних операцій регламентується саме ним [38] (див.дод.В).

Відповідно до положень Податкового кодексу, лізингові та орендні операції є синонімічними і здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень. Для цілей оподаткування передача майна в операційну оренду не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого орендного платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому самому порядку здійснюється оподаткування операцій з оренди землі та житлових приміщень. При передачі основних засобів в операційну оренду право власності до орендаря не переходить, тому орендодавець продовжує нараховувати амортизацію таких об'єктів та враховувати суму амортизації у складі відповідної групи витрат. Так, витрати на оренду приміщення та витрати, понесені на оплату вартості спожитих комунальних послуг (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення), за умови наявності первинних документів (договорів, рахунків, платіжних документів тощо) включаються до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування залежно від призначення орендованого приміщення. При передачі майна у фінансову оренду чи лізинг така операція для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі, тому орендодавець збільшує доходи, а в разі передачі майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних засобів орендодавця, балансова вартість такого об'єкта

прирівнюється до нуля згідно з правилами, визначеними ст. 146 Податкового кодексу (п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу) [38]. Орендар включає вартість об'єкта фінансового лізингу до складу основних засобів з метою амортизації за наслідками податкового періоду, в якому відбувається така передача (без урахування нарахованих відсотків або відсотків, що нараховуватимуться відповідно до договору). При цьому доходи орендодавця та, відповідно, витрати орендаря збільшуються на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі відсотків або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування.

Повернення об'єкта фінансового лізингу орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність прирівнюється для цілей оподаткування до зворотного продажу орендарем такого об'єкта орендодавцю. Вартість такого об'єкта визначається на рівні суми лізингових платежів у частині компенсації вартості об'єкта фінансового лізингу, що є не сплаченими за такий об'єкт лізингу на дату такого повернення.

Відповідно до пп. 196.1.15 п. 196.1 ст. 196 ПКУ, не є об'єктом оподаткування операції з оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами, відповідно, оренди чи концесії цілісного майнового комплексу підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі, відповідно до закону, зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету.

З метою застосування пп. 196.1.15 п. 196.1 ст. 196 ПКУ повинні бути дотримані такі умови:

– в оренду повинні надаватися цілісні майнові комплекси державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу);

– орендодавцями за договорами повинні виступати органи державної влади чи органи місцевого самоврядування;

– орендні платежі повинні зараховуватися до Державного бюджету України або місцевого бюджету. Лише за умови дотримання всіх перелічених умов, операції з оплати орендної плати не будуть об’єктом оподаткування ПДВ. Таким чином, при здійсненні операцій з надання в оренду комунального майна комунальними підприємствами (за умови дотримання вимог, визначених пп. 196.1.15 п. 196.1 ст. 196 ПКУ), операції з надання в оперативну оренду (лізинг) комунальними підприємствами комунального майна та операції з оплати орендних платежів, що нараховуються (сплачуються) за договорами оренди такого комунального майна, не підлягають оподаткуванню ПДВ.

Окрім Податкового кодексу, облік орендних операцій регулюють Міжнародні та Національні стандарти.

З 1 січня 2019 року вступив в дію новий міжнародний стандарт – МСФЗ 16 “Оренда” (IFRS 16 “Leases”). Розглянемо, що ж було не так з колишніми принципами обліку оренди з МСБО 17 “Оренда”, які існують і зараз в нашому національному та діючому стандарті П(С)БО 14 “Оренда” (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Наявність відмінностей в міжнародних та національних стандартах з обліку оренди

№з.п	Найменування	МСФЗ 16	МСБО 17	ПСБО 14
1	Облік предмета оренди: а) балансовий б) позабалансовий	+ -	- +	- +
2	Включення до первісної вартості майбутніх витрат на демонтаж і відновлення предмета оренди та місця його розташування	+	-	-
3	Нарахування амортизації	+	-	-
4	Переоцінка активу з права користування	+	-	-
5	Визнання зменшення корисності активу з права користування	+	-	-

6	Спрощена процедура обліку короткострокової оренди	+	-	-
7	Спрощена процедура обліку оренди малоцінних активів	+	-	-
8	Широкий діапазон розкриття інформації про операційну оренду	+	-	-

Джерело: авторська розробка

За старим стандартом - оренда ділиться на 2 типи:

Фінансова та операційна; при фінансовій оренді орендар відображає орендовані активи на своєму балансі, а також взяті по ним зобов'язання; при операційній оренді орендар на своєму балансі нічого не показує.

Облік таких активів ведеться поза балансом, а додаткова інформація, наприклад, про склад таких активів та орендні платежі розкривається у примітках до фінансової звітності; орендний платіж в обліку орендаря при операційній оренді відноситься повністю до витрат операційної діяльності.

Наслідки даної ситуації:

Фінансова звітність не відображає існування певного активу, ресурсу, контроль якого існує у орендаря, хоча й має він на нього лише право користування. Адже є "щось", що юридично не належить, але все ж таки приносить йому економічні вигоди від використання; фінансова звітність не містить інформації про взяті на себе підприємством зобов'язання по оренді, які можуть бути й чималі.

Якщо зобов'язання дійсно існують і їх не можна назвати умовними, то чому вони поза балансом?; орендні платежі не містять так звану фінансову частину. Що це таке? Платежі по довгостроковим договорам мають враховувати знецінення грошей у часі, таким чином частина платежу, по суті, є не оплатою послуги оренди, а компенсацією втрати вартості цих грошей з плином часу.

Вищеописані проблеми особливо суттєві для бізнесу, який широко використовує оренду приміщень. Вважається, що дані проблеми спотворюють цілу низку показників фінансових звітів подібних компаній:

операційний прибуток (так як туди включається фінансова частина витрат на оренду), рентабельність операційної діяльності, коефіцієнт фінансової незалежності (співвідношення власного капіталу до зобов'язань), показник загальної ліквідності (співвідношення оборотних активів до поточних зобов'язань). У них взагалі можуть бути майже відсутні основні засоби на балансі, так як все усі вартісні основні засоби вони орендують. Все вище зазначене спричинило розроблення нового стандарту.

Основні зміни зачепили облік у орендаря. За ними:

- 1) прибирається поділ оренди на операційну та фінансову, використовується єдина облікова модель для обох типів оренди (вона нагадує більше облік фінансової оренди);
- 2) визнається в балансі орендований актив у вигляді права користування;
- 3) визнаються в балансі зобов'язання щодо орендних платежів, які будуть здійснюватися;
- 4) витрати з оренди в обліку розбиваються на 2 частини: амортизацію права користування орендованим активом та фінансові витрати (відсотки за користування).

Якщо говорити про порівняння міжнародних стандартів IFRS і GAAP US, можна теж виділити певні розбіжності. Зокрема, за GAAP багато договорів оренди будуть класифікуватися як «операційні договори оренди», і в звітах про прибуток, збитки та рух грошових коштів будуть внесені незначні зміни. Згідно IFRS, а також деяким договорам оренди відповідно до GAAP, всі договори будуть класифікуватися як «фінансова оренда», і загальне визнання витрат буде вище в більш ранні роки оренди.

Ця зміна в поданні звіту про прибутки і збитки за договорами фінансової оренди також вплине на показники рентабельності, певні в наведеній нижче таблиці. Той факт, що більш високі витрати визнаються в більш ранні роки для фінансової оренди, означає, що чистий прибуток і

прибуток на акцію будуть нижче для фінансової оренди (компанії по IFRS), ніж операційна оренда (компанії США по GAAP) протягом цих років.

Відзначимо, що П(С)БО 14 обов'язкове до застосування всіма підприємствами, установами, організаціями та іншими юридичними особами. У випадку виникнення питань щодо обліку орендних операцій та їх детального аналізу необхідно звертатися до МСАР 16 [43], що ґрунтується на цілком законних підставах — в ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” [36] вказується, що принципи і методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності не повинні суперечити міжнародним стандартам.

Отже, створення належного правового поля оренди є важливим завданням для забезпечення збалансованого й ефективного розвитку орендних відносин. Дослідження системи нормативно-правового забезпечення орендних відносин свідчить про актуальність розгляду їхнього податкового аспекту. Причинами цього є розбіжності в чинному законодавстві щодо категорійного та понятійного апарату, пов'язаного зі здійсненням операцій з передачі в оренду основних засобів. Негативний результат таких розбіжностей особливо позначається на точності та правильності податкових розрахунків.

Висновки за розділом 1

Дослідження теоретичних основ обліку та оподаткування орендних операцій підприємства дало змогу зробити наступні висновки:

Оренда – це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду (орендну плату) на основі орендної угоди.

Питання обліку та оподаткування орендних операцій має свої особливості як законодавчого регулювання, так й методологічного

проведення. Визначено не узгодження категорій «фінансова оренда» та «операційна оренда» в чинних нормативних актах, запропоновано 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.

Запропонована нами класифікація орендних операцій дасть змогу повніше використовувати можливості методології бухгалтерського обліку підприємства.

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють порядок здійснення орендних операцій та відносини між суб'єктами оренди, є: Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна». Створення належного правового поля оренди є важливим завданням для забезпечення збалансованого й ефективного розвитку орендних відносин. Дослідження системи нормативно-правового забезпечення орендних відносин свідчить про актуальність розгляду їхнього податкового аспекту. Причинами цього є розбіжності в чинному законодавстві щодо категорійного та понятійного апарату, пов'язаного зі здійсненням операцій з передачі в оренду основних засобів. Негативний результат таких розбіжностей особливо позначається на точності та правильності податкових розрахунків.

РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ПП «УЧБОВІ ПОСІБНИКИ»

2.1. Фінансовий облік орендних операцій підприємства

Надання активів в оренду — одна з найпоширеніших операцій, яка дає змогу отримати їм додаткові надходження у вигляді орендної плати.

Отриману авансом за декілька періодів орендну плату одразу до доходу не включають. Її спочатку відносять до складу доходів майбутніх періодів (Кт рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів»), а вже в тих періодах за які орендну плату отримано, визнають дохід (Дт 69 – Кт 703). При чому тут має значення розрахунковий період, установлений у договорі оренди, від якого і залежить момент відображення доходу. Якщо акт наданих орендних послуг з умов договору складається в наступному періоді, наприклад, на початку наступного місяця, то дохід визнається не за датою складання акта, а за датою нарахування орендної плати згідно договору, тобто відноситься до того періоду, в якому ці послуги власне надані. До речі, з юридичної точки зору, складання акта, який підтверджує, що протягом певного періоду часу орендар використовує майно, є необов'язковим. Проте, без акта наданих послуг складно визначити дату виникнення ПДВ - зобов'язань [26, с. 21]. Якщо надання в оренду й експлуатацію майна є основним видом діяльності підприємства, як у ПП «Учбові посібники», тому доходи від такої діяльності відображаються як доходи від реалізації послуг. Тобто за Кт субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», з акумуляцією всіх витрат на Дт 23 рахунку «Виробництво», який наприкінці періоду закривається в дебет субрахунку 903.

Коли така діяльність у підприємства є не основною, доходи від неї відображалися як інші операційні доходи відповідного звітного періоду, тобто за Кт субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», а всі витрати – за Дт субрахунку 949.

Амортизацію переданих в оренду основних засобів ПП «Учбові посібники» продовжує нараховувати згідно з установленими для таких активів правилами.

Земельні ділянки, будівлі, споруди, які утримуються з метою отримання орендних платежів, є інвестиційною нерухомістю. А вона обліковується за одним із двох методів: або за справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити), або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації (якщо справедливую вартість достовірно визначити не можливо). А амортизація на об'єкти інвестиційної нерухомості, що обліковуються за справедливою вартістю, не нараховується. Отже, собівартість буде очищена від такого важливого елемента витрат, як амортизація. З іншого боку, оцінка за справедливою вартістю в умовах нестабільного курсу гривні має і свої недоліки.

Крім амортизації, акумулюються на рахунку 23 і формують собівартість орендної послуги також інші витрати орендодавця на утримання об'єкта оренди, наприклад:

- заробітна плата і нарахування на неї працівників, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг з оренди;
- вартість матеріалів, що використовуються для підтримки майна в належному працездатному стані;
- інші витрати, пов'язані з отриманням доходу від надання майна в операційну оренду

При передаванні в оренду будівлі (приміщення) собівартість орендної послуги визначають з розрахунку на 1 кв. м площі шляхом ділення витрат з утримання об'єкта оренди на його загальну площу. Більшість орендодавців об'єкт витрат при калькуляції собівартості визначають у розрізі всього виду діяльності за період. При цьому цілком імовірно, що сума орендної плати за конкретний об'єкт оренди може відрізнитися через ринкову кон'юнктуру. Щоб визначити собівартість орендної послуги з кожного об'єкта оренди, виходячи з того, що на рахунку 23 витрати

акумулюються в цілому за період, можна «загальну» собівартість розділити, наприклад, пропорційна площі, яка здається в оренду. Проте ця усереднена «питома» собівартість може призвести до того, що окремі постачання виявляться збитковими, хоча в цілому діяльність є прибутковою [30, с. 203].

А якщо під час укладання договору оренди в орендодавця виникають будь-які додаткові витрати (наприклад, на засвідчення договору у нотаріуса (якщо термін його дії більше 3-х років), юридичні послуги, комісійна винагорода посереднику), то суми таких витрат відображають у складі інших операційних витрат (за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності») того звітного періоду в якому вони здійснені.

Оскільки, для ПП «Учбові посібники» підприємства це був не основний вид діяльності, то усі витрати, пов'язані з цією послугою, включають до складу інших операційних витрат.

Щодо обліку в орендаря, то прийняті в операційну оренду необоротні активи орендар зараховує на однойменний позабалансовий рахунок 01. Аналітичний облік на ньому ведуть за видами орендованих активів. Вартість орендованого об'єкта беруть із договору оренди. Відповідно після повернення об'єкта власнику його списують з позабалансового рахунку 01.

Залежно від того, в яких цілях використовується орендований об'єкт, орендну плату орендар відносить до дебету рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» або 94 «Інші витрати операційної діяльності». Якщо об'єкт, що орендується використовується для створення (будівництва) власних необоротних активів, орендну плату капіталізують – відносять до дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Якщо орендар сплачує орендну плату авансом за декілька звітних періодів, одразу всю суму до витрат не відносять. Спочатку її відображають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а вже потім списують на витрати діяльності підприємства в тих періодах, до яких вона відноситься. Тут усе залежить від розрахункового періоду, встановленого в договорі оренди. І навіть якщо акт надання послуг підписано

із запізненням (наприклад, 5 числа наступного місяця), витрати відображають не за датою складання акта, а за датою нарахування орендної плати згідно з договором, тобто за фактом надання послуги [46, с. 341].

За домовленістю сторін орендар може оплачувати (компенсувати) орендодавцю вартість комунальних послуг (електроенергії, водопостачання та водовідведення, газу - і теплопостачання). Крім того, сторони часто домовляються про надання орендарю й інших послуг, наприклад, з прибирання та охорони приміщення, паркування автомобілів тощо.

Така компенсація може здійснюватися у складі орендної плати або окремим платежем. Зазвичай підприємства включають вартість комунальних та інших послуг, пов'язаних з утриманням об'єкта оренди, до складу орендної плати, тому оформлення документів і всі розрахунки відбуваються як власне за оренду майна. При чому в орендодавця витрати на комунальні послуги є складовою собівартості орендної послуги. Але якщо вартість таких послуг не «сидить» в орендній платі, а відшкодовується орендарем окремо, справи зовсім інші. У бухгалтерському обліку витрати на оплату комунальних послуг, а також на утримання й експлуатацію об'єкта, переданого в оренду, орендодавець включає до складу інших операційних витрат (Дт 949 – Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»). А отриману від орендаря суму відшкодування цих витрат він показує у складі іншого доходу (Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»).

Орендар суму компенсаційних виплат у бухгалтерському обліку відносить на витрати в тому самому порядку, що орендні платежі. Тобто залежно від напрямку використання орендованого об'єкта вони потрапляють відповідно до складу собівартості виробленої та реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Суми «вхідного» ПДВ за комунальними послугами, а також за відшкодовуваний земельним податком і податком на нерухомість потрапляють в орендаря до податкового кредиту за загальними

правилами. Об'єкт, який надається в оренду підприємством ПП «Учебні посібники» класифікується як інвестиційна нерухомість. Амортизація на нього в бухгалтерському обліку не нараховується. Вартість об'єкта згідно з договором оренди – 1000000 грн. Орендна плата сплачується орендарем авансом щомісяця, не пізніше 5-го числа поточного місяця в розмірі 15000 грн. (у тому числі ПДВ – 2500 грн.) За домовленістю сторін орендодавець самостійно несе витрати на оплату комунальних послуг щодо об'єкта оренди. Орендар компенсує орендодавцю суму понесених витрат окремим платежем. За підсумками поточного місяця ці витрати становлять 4200 грн. (у тому числі ПДВ 20% - 700 грн.). Відображення цих операцій в обліку сторонами проілюстровано в дод. Д.

Орендар відобразить ці операції так, як представлено в дод. Е.

Від того який саме комплекс «ремонтних» заходів проводиться щодо орендованих об'єктів ОЗ, до чийх обов'язків входить вирішення «ремонтних» питань – орендаря чи орендодавця, а також отримано згоду орендодавця на здійснення ремонту чи ні, залежить порядок відображення понесених витрат в обліку.

Жодних особливих правил обліку витрат на поточний ремонт узятих в оренду ОЗ спеціальне «орендне» П(С)БО 14 не встановлює. Тому орендар у цьому випадку керується загальними ремонтними нормами П(С)БО 7. А це означає, що витрати на ремонт, спрямований на відновлення первинного ресурсу і підтримку об'єкта в робочому стані, орендар відносить на витрати періоду за допомогою запису: Дт 23, 91, 92, 93, 94 – Кт 20, 22, 13, 63, 65, 66, 68.

Щодо поліпшень (модернізації, дообладнання, добудови) орендованих об'єктів ОЗ п. 8 П(С)БО 14 встановлено особливі правила. Витрати на поліпшення об'єкта оренди незалежно від суми орендар відображає як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Тобто збирає їх на субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Про те, що робити

далі з таки витратами П(С)БО 14 замовчує. На наш погляд, їх подальший облік (зокрема, можливість визнання за ними орендарем об'єкта інших необоротних матеріальних активів на субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» з подальшою бухгалтерською амортизацією його вартості) залежить від досягнутих домовленостей орендаря та орендодавця за такими операціями. Зокрема, тут важливо:

- відшкодовує дане підприємство (орендодавець) витрати на проведення поліпшень орендарю чи ні (якщо так, то коли відбувається передача поліпшень на баланс орендодавця: безпосередньо після закінчення поліпшення або ж після закінчення строку оренди – при поверненні орендованого об'єкта) і

- за згодою орендодавця поліпшуються орендовані об'єкти чи ні.

Після закінчення строку дії договору оренди, із зібраних на субрахунку 153 витрат на поліпшення орендар формує окремий об'єкт інших необоротних матеріальних активів: Дт 117 – Кт 153. Отриманий об'єкт він амортизує з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію, протягом строку корисного використання. Цей строк зазвичай прив'язують до строку дії договору оренди, хоча ніщо не заважає встановити й інший строк, наприклад, на рівні строку корисного використання власне самого поліпшувального об'єкта. Однак, іноді об'єкт оренди доводиться повертати раніше (наприклад, через розірвання договору оренди або ж просто у випадку, коли не ставили за мету повністю амортизувати об'єкт «поліпшення») ніж повністю буде з амортизоване поліпшення, яке обліковується на рахунку 117. Така сума потрапляє до витрат, і при визначенні фінансового результату до оподаткування у витратах враховується недоамортизована частина ремонту орендованого основного засобу після закінчення договору оперативної оренди. Далі необхідно провести «ліквідаційно-продажні» коригування, тобто орендар має збільшити фінансовий результат на суму недоамортизованої частини витрат та зменшити його на суму такої частини витрат. Якщо сума поліпшень

становить менше, ніж вартісний критерій віднесення до основних засобів, тоді об'єкт є фактично малоцінними необоротними матеріальними активами і коригувань за ним поки що в додатку до декларації з податку на прибуток не передбачено. Для амортизації застосовують прямолінійний або виробничий метод. Суми нарахованої амортизації відображають на тих самих рахунках, що і суми орендної плати. Далі все залежить від того, чи буде орендодавець компенсувати вартість здійснених поліпшень чи ні. Але в будь-якому випадку база обкладення ПДВ не може бути нижчою, ніж сума недоамортизованої частини об'єкта «поліпшення» на початок місяця, в якому повернуто об'єкт оренди. Підстав нараховувати ПДВ немає, оскільки не йдеться про його ліквідацію або продаж. Коригувати «вхідний» ПДВ також немає потреби, тому що переданий після завершення договору оренди об'єкт вже було використано у господарській діяльності [15, с. 8].

Витрати на поліпшення орендар збирає за дебетом рахунка 23 «Виробництво» (дод.Ж). Потім у періоді підписання акта приймання-передачі виконаних робіт він відображає дохід від їх реалізації: Дт 377 «Розрахунки з іншими кредиторами» - Кт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Одночасно з цим робить проводку: Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» - Кт 23 «Виробництво». Коли «поліпшувальні» витрати орендодавець компенсує поступово, зараховуючи їх у суму орендної плати, то на зараховану суму орендар робить проводку: Дт – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» - Кт 377.

Таким чином, оренда — одна з найпоширеніших операцій, яка дає змогу отримати їм додаткові надходження. Якщо надання в оренду й експлуатацію майна є основним видом діяльності підприємства, тому доходи від такої діяльності відображаються як доходи від реалізації послуг. Коли така діяльність у підприємства є не основною, як у ПП «Учбові посібники», доходи від неї відображалися як інші операційні доходи відповідного звітнього періоду

Амортизацію переданих в оренду основних засобів орендодавець продовжує нараховувати згідно з установленими для таких активів правилами. Земельні ділянки, будівлі, споруди, які утримуються з метою отримання орендних платежів, є інвестиційною нерухомістю. А вона обліковується за одним із двох методів: або за справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити), або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації (якщо справедливу вартість достовірно визначити не можливо). А амортизація на об'єкти інвестиційної нерухомості, що обліковуються за справедливою вартістю, не нараховується. Крім амортизації, акумулюються на рахунку 23 і формують собівартість орендної послуги також інші витрати орендодавця на утримання об'єкта оренди.

2.2. Облік орендних операцій в системі управління підприємством

Облікова та аналітична інформація є ядром інформаційного забезпечення системи управління підприємством, об'єднуючи всі господарські процеси та забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів будь-якого підприємства.

Основні функції облікового забезпечення орендних операцій як частини інформаційно-аналітичного забезпечення:

- ✓ інформаційна - забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачів;
- ✓ облікова - відображення фактів господарської діяльності підприємства;
- ✓ аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного аналізу діяльності підприємства.

Необхідність організації ефективного процесу управління орендними операціями на ПП «Учбові посібники» об'єктивно обумовлена такими чинниками як:

- оренда відіграє важливу роль у реформуванні відносин власності, підвищенні ефективності використання основних засобів та забезпеченні розвитку підприємництва;
- покращення методики розрахунку орендної плати, наближення рівня орендних ставок до ринкових реалій підвищить ріст підприємницької діяльності;
- правильність обліку та документування витрат орендодавцем та орендарем, що впливає на рівень обґрунтованості орендних платежів, встановлення диференційованої шкали орендної плати.

Враховуючи вище перераховані чинники визначають різні способи організації обліково-аналітичного процесу.

Організація системи обліково-аналітичного забезпечення управління орендними операціями передбачає:

- розробку основних класифікаційних ознак орендних операцій;
- розробку методики аналізу ефективності орендних відносин, з урахуванням специфіки діяльності підприємства, особливостей організаційної структури;
- створення форм внутрішньої звітності орендодавця, що відображають показники ефективності орендних відносин, своєчасності розрахунків орендаря, наявності заборгованості з орендної плати.

Обліково-аналітичне забезпечення управління орендними відносинами, дає змогу виконувати функціональні питання управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси.

Конструктивна побудована система управління орендними операціями підприємства забезпечує зростання обсягів послуг оренди, підвищення ефективності її управління та організації, зменшення витрат, покращення якості розрахунку орендних платежів.

Побудова система управління орендними операціями починається з розроблення основних класифікаційних ознак орендних операцій для цілей управління (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Класифікація орендних операцій з метою ефективного управління ними

Ознака	Види
Тип орендних платежів	<ul style="list-style-type: none"> - грошова - натуральна - змішана
Об'єм обслуговування орендованого майна	<ul style="list-style-type: none"> - чиста - комплексна - часткова
Міра ризиків та вигод	<ul style="list-style-type: none"> - операційна оренда - фінансова оренда
Схема розподілу орендних платежів	<ul style="list-style-type: none"> - оренда з регулярними постійними платежами - оренда з регулярними платежами з постійним темпом зміни - оренда з нерегулярними платежами - оренда з регулярними платежами з амортизацією боргу рівними частинами

Джерело: складено на основі Ніколенко Н.В. [32].

Так, важливою умовою відображення оренди для цілей управління є застосування критерію «форма (тип) орендного платежу». Залежно від даної ознаки розрізняють грошову, натуральну та змішану оренди. Натуральна оренда передбачає погашення орендних платежів: у формі надання вироблених товарів, на одержаному в оренду активі (по суті, ця операція набуває особливостей бартеру товарів) або шляхом надання послуг. Грошова форма оренди є простою для розуміння та передбачає погашення орендних платежів грошовими ресурсами.

Поділ оренди на чисту (витрати щодо обслуговування устаткування отримує орендар та надає орендодавцю чисті платежі), комплексну (орендодавець бере на себе всі витрати щодо технічного обслуговування, супроводження кваліфікованим персоналом, ремонту та інше) та часткову спричинить облік додаткових капітальних вкладень, пов'язаних з придбанням предмету оренди, невіддільних поліпшень устаткування, збільшення витрат при виконанні орендної операції та поділу їх між суб'єктами оренди та оцінку активів. Згідно зі схемою розподілу орендних платежів, можна виділити оренду з регулярними постійними платежами (виплата однакової суми орендного платежу через певні проміжки часу), оренду з регулярними платежами з постійним темпом зміни (умови погашення заборгованості по

оренді передбачають зміну орендних платежів з постійним темпом збільшення або зменшення в кожному звітному періоді), оренду з регулярними платежами з амортизацією боргу рівними частинами (погашення вартості майна рівними частинами та визначення суми процентів, виходячи з величини заборгованості на початок періоду) та оренду з нерегулярними платежами, що передбачає різну оплату орендних платежів у різні проміжки часу. Це, в свою чергу, вплине на облік орендних платежів, визначення викупної ціни предмету оренди та на достроковий викуп предмету оренди.

Відтак, окремі автори, беручи до уваги умови амортизації, здійснюють класифікацію орендних операцій на оренду з повною та частковою амортизацією. Перша категорія виходить з твердження, що термін, на який передається майно в тимчасове користування, наближається за тривалістю до строку експлуатації та амортизації всієї або більшої частини вартості майна. Оренда з частковим строком амортизації передбачає відшкодування лише частини вартості орендованого майна. Доцільно звернути увагу на те, що в практичній діяльності суб'єкта господарювання строк корисного використання орендованого ресурсу не дорівнює строку дії договору оренди, в результаті чого суми відшкодування вартості активу різняться з розмірами нарахованих амортизаційних відрахувань, що спричиняє лише часткове погашення вартості. У зв'язку з цим застосування відповідного підходу розмежування оренди є недоцільним та неефективним для цілей фінансового обліку. В той же час в управлінському обліку використання зазначених форм оренди призводить до визначення терміну корисного використання предмету оренди та обліку операцій з його повернення і викупу. Беручи до уваги критерій міри окупності та розглядаючи оренду з боку наближення за тривалістю до терміну експлуатації та амортизації більшої або меншої частини вартості ресурсу, орендні відносини поділятимуться на оренду з повною (близькою до повної) мірою окупності та з частковою мірою. Такий підхід розмежування орендних відносин матиме певні особливості щодо

відображення господарських операцій в системі управлінського обліку у суб'єктів господарювання.

Залежно від напрямку оренди вона поділяється на пряму та зворотну. Так, зворотна оренда є механізмом реалізації економіко-правових відносин, що виникає між рівноправними сторонами: орендодавцем та орендарем. Особливість цього виду – двоїстість прав орендаря, який первісно є продавцем речі. Даний вид угоди надає можливість одержання грошових ресурсів на підставі реалізації необоротних активів, не зупиняючи їх експлуатацію задля фінансування нових інвестиційних проектів (рис. 2.1).

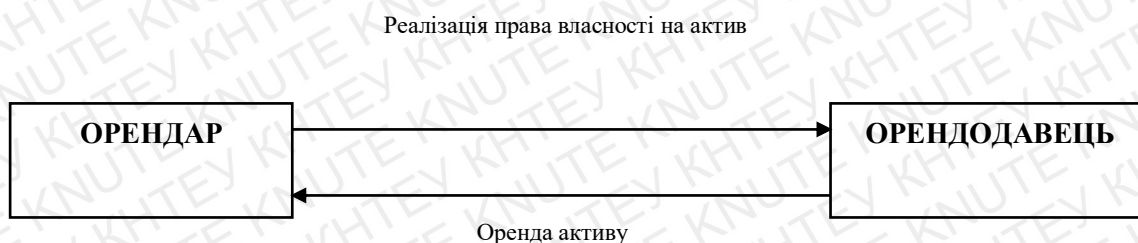


Рис.2.1. Механізм дії зворотної оренди

Джерело: авторська розробка

Зворотна оренда є ефективним та економним способом покращення фінансового стану суб'єкта господарювання. У майбутньому вона сприятиме фінансуванню капітальних вкладень та є доцільною при низькій платоспроможності суб'єкта господарювання. В системі управління використання зазначених форм оренди призводить до обліку додаткових капітальних вкладень, пов'язаних з придбанням предмету оренди, відсотків по позикових засобах, притягнених для придбання або спорудження предмету оренди, можливої відмови від викупу та дострокового викупу предмету оренди. Запропонована класифікація орендних операцій за наведеними ознаками розкриває їхню внутрішню сутність у різних аспектах і створює наукову базу для розробки методичних положень з таких актуальних проблем, як формування системи управління орендними ресурсами суб'єкта господарювання, їх оцінка та відображення в обліку. Це дозволить

підвищити ефективність структурування інформаційних потоків з метою прийняття оперативних управлінських рішень.

Таким чином, оренду слід кваліфікувати як операційну за умови, коли в основному всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності, не передаються орендарю; запропонована класифікація для цілей управління орендою дозволить об'єктивно оцінити сутність оренди та на основі цього визначитись з застосуванням єдиних вимог ведення обліку орендних операцій.

2.3. Оподаткування орендних операцій підприємства

При переданні об'єкта оренди в оперативну оренду ПДВ – зобов'язання орендодавець не нараховує і податкову накладну не складає.

Орендна плата ж обкладається податком на додану вартість у загальному порядку, тому орендодавець – платник ПДВ, як належить, нараховує на неї ПДВ – зобов'язання за правилом першої події за ставкою 20%. В орендодавця ПП «Учбові посібники» зобов'язання виникають на дату першої події: або на дату отримання орендної плати від орендаря, або на дату підписання Акту наданих орендних послуг. В даному випадку мова йде про оренду приміщення, тому датою початку надання орендних послуг є перший календарний день звітного місяця, а датою закінчення – останній календарний день місяця. Тому акти наданих орендних послуг оформлюються останнім днем календарного місяця, навіть якщо він припадає на вихідний (неробочий) день. За базу оподаткування він бере вартість орендної послуги, але не нижче мінімальної планки, тобто собівартості. Утім, тут багато залежить від характеру об'єкта оренди і місця його розташування. Якби це була нерухомість, розташована за межами митної території України, то ПДВ не виникає. «Послужну» податкову накладну орендодавець заповнює з урахуванням рекомендацій ДФСУ – у графі 5.1 податкової накладної він проставляє «послуга», а графу 5.2 не заповнює. При цьому якщо отримано передоплату або надали послугу в

повному обсязі, у графі 6 (кількість) проставляють «1», а якщо надійшла, наприклад, половина передоплати, то вписують «0,5».

Операції, пов'язані з оперативною орендою (отримання об'єкта в оренду, сплата орендних платежів, компенсація інших послуг, що споживаються в процесі оренди) не вимагають ані від малодохідників, ані від високодохідників окремого податкового обліку. Недоторканим залишається у цих платників і бухгалтерський фінансовий результат (об'єкт обкладення податком на прибуток), адже різниць пов'язаних з орендою, у ПКУ немає. Суми «вхідного» ПДВ з орендної плати орендар відносить до складу свого податкового кредиту за правилом першої події. Причому незалежно від того, використовує він об'єкт, що орендується, у господарській діяльності чи ні. Головне, щоб податковий кредит підтверджувала податкова накладна, зареєстрована в ЄРПН. Якщо об'єкт оренди використовується таки в негосподарській, неоподатковуваній або пільговій діяльності, на противагу податковому кредиту тут же нараховують «компенсуючі» податкові зобов'язання. У разі перерахування передоплати, причому не за один період, орендар має право розраховувати на весь податковий кредит [25, с. 126].

Компенсація орендарем вартості послуг, що супроводжують оренду підлягає під обкладення ПДВ. Суми ПДВ, сплачені у складі вартості комунальних та інших послуг, пов'язаних з утриманням об'єкта оренди, орендодавець уключає до складу податкового кредиту. Зрозуміло, за наявності податкових накладних, зареєстрованих у ЄРПН, або інших документів, передбачених податковим кодексом. На дату першої події орендодавець складає на ім'я орендаря податкову накладну. Якщо в первинному документі, акті узгодження вартості комунальних послуг, сума їх відшкодування прописана одним рядком і як одиниця виміру зазначені тільки грн., то відповідним чином має бути складена й податкова накладна: у графі з номенклатурою – «Відшкодування комунальних послуг», у графі 5.1 – «послуга», графа 5.2 не заповнюється. Якщо ж в акті узгодження орендодавець деталізує номенклатуру комунальних послуг, що

компенсуються, наприклад, там буде представлена кожна послуга: водопостачання та водовідведення, електрика, газ, опалення, з окремим своїм об'єктом споживання, одиницею вимірювання та вартістю, то на таку саму номенклатуру і з відповідними одиницями вимірювання має бути складена й податкова накладна. Слід зауважити, що у податкових накладних, які орендодавець виписує орендарю на електроенергію (у зв'язку з компенсацією цих витрат), не завадить вказувати код УКТЗЕД. Хоча, якщо виходити з того, що тут має місце компенсація витрат на спожиту електроенергію, а не її продаж, то формально код зазначати не потрібно, і тоді в податковій накладній краще писати не «електроенергія», а «компенсація витрат на електроенергію»). В реквізиті «Вид цивільно-правового договору» на відшкодування комунальних послуг вказуються реквізити договору оренди.

Розділом III ПКУ не передбачено коригування бухгалтерського результату на витрати та доходи, пов'язані зі страхуванням. Тому витрати на страхування, витрати, пов'язані з настанням страхового випадку, і доходи від страхового випадку в повному обсязі враховуються при визначенні бази оподаткування з податку на прибуток. Послуги зі страхування не є об'єктом обкладення ПДВ, тому податкового кредиту на суму страхових платежів не буде. Сума страхування відобразатиметься в рядку 11.1 Декларації з ПДВ. На суму страхового відшкодування податкові зобов'язання з ПДВ не виникають, оскільки зазначена виплата не відповідає визначенню об'єкта оподаткування. А ось витрати, понесені підприємством у зв'язку з настанням страхового випадку (наприклад, на ремонт застрахованого майна), можуть бути з ПДВ. Такі суми ПДВ підприємство має право віднести до складу податкового кредиту за умови, що право на податковий кредит підтверджене зареєстрованою в ЄРПН податковою накладною. Проте ДФСУ у одному зі своїх листів займає позицію, згідно з якою підприємство має право на податковий кредит тільки в частині витрат, що не відшкодовуються страховою компанією.

Якщо орендар згідно договору оренди нежитлового приміщення відшкодує орендодавцю земельний податок, то таке відшкодування вважається частиною оплати вартості послуг оренди і відповідно – об'єктом обкладення ПДВ. Теж саме і з податком на нерухомість [31, с. 342].

У цілях визначення об'єкта обкладення податком на прибуток за орендними операціями і малодохідні платники (з доходом за останній звітний календарний рік не більше 20 млн. грн.) і високодохідні орієнтуються виключно на бухгалтерський фінансовий результат. І що важливо, жодних різниць щодо передавання об'єкта в оренду, отримання орендних платежів і компенсацій інших послуг, що споживаються в процесі оренди, вони не розраховують, адже орендні коригування просто не передбачені. Різниця можуть виникнути хіба що в разі, якщо орендодавець компенсував орендою здійснені ним поліпшення об'єкта оренди.

Згідно з КВЕД діяльність з надання в оренду і експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна відноситься до групи «Операції з нерухомим майном» за кодом 68.20. Підприємство бере в оренду офісне приміщення. Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

Отже, платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, обчислюють суму податку за поточний рік за ставками, встановленими рішенням сільської, селищної або міської ради залежно від місця розташування (зональності) та типів об'єктів. Податкове зобов'язання за звітний рік сплачується авансовими внесками щокварталу до 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Висновки за розділом 2

Дослідивши сучасний стан обліку та оподаткування орендних операцій підприємства на ПП «Учебні посібники», можна зробити наступні висновки:

Оренда — одна з найпоширеніших операцій, яка дає змогу отримати їм додаткові надходження. Якщо надання в оренду й експлуатацію майна є основним видом діяльності підприємства, тому доходи від такої діяльності відображаються як доходи від реалізації послуг. Коли така діяльність у підприємства є не основною, як у ПП «Учбові посібники», доходи від неї відображалися як інші операційні доходи відповідного звітного періоду. Амортизацію переданих в оренду основних засобів орендодавець продовжує нараховувати згідно з установленими для таких активів правилами. Земельні ділянки, будівлі, споруди, які утримуються з метою отримання орендних платежів, є інвестиційною нерухомістю. А вона обліковується за одним із двох методів: або за справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити), або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації (якщо справедливу вартість достовірно визначити не можливо). А амортизація на об'єкти інвестиційної нерухомості, що обліковуються за справедливою вартістю, не нараховується. Крім амортизації, акумулюються на рахунку 23 і формують собівартість орендної послуги також інші витрати орендодавця на утримання об'єкта оренди.

Оренду слід кваліфікувати як операційну за умови, коли в основному всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності, не передаються орендарю; запропонована класифікація для цілей управління орендою дозволить об'єктивно оцінити сутність оренди та на основі цього визначитись з застосуванням єдиних вимог ведення обліку орендних операцій.

При переданні об'єкта оренди в оперативну оренду ПДВ – зобов'язання орендодавець не нараховує і податкову накладну не складає.

Орендна плата ж обкладається податком на додану вартість у загальному порядку, тому орендодавець – платник ПДВ, як належить, нараховує на неї ПДВ – зобов'язання за правилом першої події за ставкою 20%. В орендодавця ПП «Учбові посібники» зобов'язання виникають на дату першої події: або на дату отримання орендної плати від орендаря, або на дату підписання Акту наданих орендних послуг.

РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА НА ПП «УЧБОВІ ПОСІБНИКИ»

3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку орендних операцій в системі оподаткування

Орендна плата ж обкладається податком на додану вартість у загальному порядку, тому орендодавець – платник ПДВ, як належить, нараховує на неї ПДВ – зобов'язання за правилом першої події за ставкою 20%. В орендодавця - ПП «Учбові посібники» зобов'язання виникають на дату першої події: або на дату отримання орендної плати від орендаря, або на дату підписання Акту наданих орендних послуг. В даному випадку мова йде про оренду приміщення, тому датою початку надання орендних послуг є перший календарний день звітного місяця, а датою закінчення – останній календарний день місяця. Тому акти наданих орендних послуг оформлюються останнім днем календарного місяця, навіть якщо він припадає на вихідний (неробочий) день. За базу оподаткування він бере вартість орендної послуги, але не нижче мінімальної планки, тобто собівартості. Утім, тут багато залежить від характеру об'єкта оренди і місця його розташування. Якби це була нерухомість, розташована за межами митної території України, то ПДВ не виникає. «Послужну» податкову накладну орендодавець заповнює з урахуванням рекомендацій ДПП – у графі 5.1 податкової накладної він проставляє «послуга», а графу 5.2 не заповнює. При цьому якщо отримано передоплату або надали послугу в повному обсязі, у графі 6 (кількість) проставляють «1», а якщо надійшла, наприклад, половина передоплати, то вписують «0,5».

В більшості договорів ПП «Учбові посібники» орендна плата встановлена із ціни за 1 м кв. орендованого приміщення. В такому разі в податковій накладній вказуються одиниці виміру «м²».

Наприклад, підприємство здає в оренду приміщення площею 100 м кв. Сума орендної плати складає 200 грн. (без ПДВ) на місяць. 12.05.2018 р. від

орендаря отримані: попередня оплата за перший місяць оренди (червень 2018 року) та завдаток за останній місяць оренди (грудень 2018 року). Податкова накладна буде заповнена наступним чином, як це показано в табл. 3.1:

Таблиця 3.1

Фрагмент податкової накладної ПП «Учебні посібники» при
встановленні ціни за 1 м. кв

1	2	3	4	5.1	5.2	6	7	8	9	10	11	12	13
I	12052015	Оренда нежитлового приміщення за червень 2018 року		м ²	0123	100	200,00	20000,00					40000,00
	12052015	Оренда нежитлового приміщення		м ²	0123	100	200,00	20000,00					
	Усього за розділом I		X	X	X	X	X	40000,00					
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	X	X	8000,00		0	0		8000,00
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	X	X	48000,00					48000,00

Джерело: авторська розробка

Якщо отримана частина передплати за оренду, то в графі 6 приводиться частина наданої (оплаченої) послуги у вигляді десяткового дробу.

Операції, пов'язані з оперативною орендою (отримання об'єкта в оренду, сплата орендних платежів, компенсація інших послуг, що споживаються в процесі оренди) не вимагають окремого податкового обліку. Недоторканим залишається у цих платників і бухгалтерський фінансовий результат (об'єкт обкладення податком на прибуток), адже різниць пов'язаних з орендою, у ПКУ немає. Суми «вхідного» ПДВ з орендної плати орендар відносить до складу свого податкового кредиту за правилом першої події. Причому незалежно від того, використовує він об'єкт, що орендується, у господарській діяльності чи ні. Головне, щоб податковий кредит підтверджувала податкова накладна, зареєстрована в ЄРПН. Якщо об'єкт оренди використовується таки в негосподарській, неоподаткованій або

пільговій діяльності, на протипагу податковому кредиту тут же нараховують «компенсуючі» податкові зобов'язання. У разі перерахування передоплати, причому не за один період, орендар має право розраховувати на весь податковий кредит.

Компенсація орендарем вартості послуг, що супроводжують оренду підлягає під обкладення ПДВ. Суми ПДВ, сплачені у складі вартості комунальних та інших послуг, пов'язаних з утриманням об'єкта оренди, орендодавець уключає до складу податкового кредиту. Зрозуміло, за наявності податкових накладних, зареєстрованих у ЄРПН, або інших документів, передбачених податковим кодексом. На дату першої події орендодавець складає на ім'я орендаря податкову накладну. Якщо в первинному документі, акті узгодження вартості комунальних послуг, сума їх відшкодування прописана одним рядком і як одиниця виміру зазначені тільки грн., то відповідним чином має бути складена й податкова накладна: у графі з номенклатурою – «Відшкодування комунальних послуг», у графі 5.1 – «послуга», графа 5.2 не заповнюється. Якщо ж в акті узгодження орендодавець деталізує номенклатуру комунальних послуг, що компенсуються, наприклад, там буде представлена кожна послуга: водопостачання та водовідведення, електрика, газ, опалення, з окремим своїм об'єктом споживання, одиницею вимірювання та вартістю, то на таку саму номенклатуру і з відповідними одиницями вимірювання має бути складена й податкова накладна. В реквізиті «Вид цивільно-правового договору» на відшкодування комунальних послуг вказуються реквізити договору оренди.

Розділом III ПКУ не передбачено коригування бухгалтерського результату на витрати та доходи, пов'язані зі страхуванням. Тому витрати на страхування, витрати, пов'язані з настанням страхового випадку, і доходи від страхового випадку в повному обсязі враховуються при визначенні бази оподаткування з податку на прибуток. Послуги зі страхування не є об'єктом обкладення ПДВ, тому податкового кредиту на суму страхових платежів не буде. Сума страхування відобразатиметься в рядку 11.1 Декларації з ПДВ.

На суму страхового відшкодування податкові зобов'язання з ПДВ не виникають, оскільки зазначена виплата не відповідає визначенню об'єкта оподаткування. А ось витрати, понесені підприємством у зв'язку з настанням страхового випадку (наприклад, на ремонт застрахованого майна), можуть бути з ПДВ.

Якщо орендар згідно договору оренди нежитлового приміщення відшкодує ПП «Учбові посібники» земельний податок, то таке відшкодування вважається частиною оплати вартості послуг оренди і відповідно – об'єктом обкладення ПДВ. Теж саме і з податком на нерухомість.

У цілях визначення об'єкта обкладення податком на прибуток за орендними операціями і малодохідні платники (з доходом за останній звітний календарний рік не більше 40 млн. грн.) і високодохідні орієнтуються виключно на бухгалтерський фінансовий результат. І що важливо, жодних різниць щодо передавання об'єкта в оренду, отримання орендних платежів і компенсацій інших послуг, що споживаються в процесі оренди, вони не розраховують, адже орендні коригування просто не передбачені. Різниця можуть виникнути хіба що в разі, якщо орендодавець компенсував орендою здійснені ним поліпшення об'єкта оренди.

Згідно з КВЕД діяльність з надання в оренду і експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна відноситься до групи «Операції з нерухомим майном» за кодом 68.20. Оскільки підприємство надає в оренду офісні приміщення, воно сплачує податок на нерухомість згаданий вище, бо прямих пільг щодо такого виду нерухомості немає.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

У 2018 році юридичні особи – платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, обчислюють суму податку за поточний рік за ставками, встановленими рішенням сільської, селищної або міської ради залежно від місця розташування (зональності) та типів об'єктів:

- для об'єктів житлової нерухомості – у розмірі, що не перевищує 2 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня 2018 року, за 1 кв. метр бази оподаткування;
- для об'єктів нежитлової нерухомості – у розмірі, що не перевищує 1 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня 2018 року, за 1 кв. метр бази оподаткування.

Тому ПП «Учбові посібники» самостійно обчислює суму податку станом на 1 січня звітного року і подає контролюючому органу за місцезнаходженням об'єктів оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Податкове зобов'язання за звітний рік сплачується авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Ще одна особливість існує з приводу сплати екологічного податку. ПП «Учбові посібники» як завбачливий суб'єкт господарської діяльності має у складі своїх основних засобів електричний дизель-генератор для забезпечення безперервної подачі електроенергії до будівлі та офісу. Саме його деякі орендарі прагнуть взяти в оренду. На думку податкової інспекції до стаціонарних джерел забруднення відносяться генератори і міні електростанції, що працюють на паливі, при спалюванні якого утворюється та викидаються в атмосферу забруднюючі речовини або суміш таких речовин. Отже, підприємство має сплачувати екологічний податок. Інші питання чи є портативний генератор стаціонарним джерелом, і щодо виникнення подвійного оподаткування через те, що у вартість дизпалива, придбаного для електричного дизель-генератора, уже входить екологічний податок. Головне питання в тому, хто сплачуватиме екологічний податок за таку установку, якщо вона здана в оренду. Оскільки орендар є особою, якій відповідно до законодавства передано права володіти та користуватися обладнанням, а також забезпечувати його технічне функціонування, то саме він, а не власник - орендодавець, буде сплачувати екологічний податок.

3.2. Удосконалення обліку орендних операцій підприємства за умов застосування інформаційних систем і технологій

Застосування ЕОМ у проведенні аналізу підприємства має важливе значення для розширення кола аналітичної інформації, поглиблення аналізу, підвищення швидкості і оперативності одержання інформації для оцінки і контролю результатів господарювання, обґрунтуванню відповідних управлінських рішень.

Метою автоматизації аналізу орендних операцій підприємства є надання об'єктивної оцінки окремій стороні діяльності підприємства, що аналізується, а саме зобов'язанням, розкриття характеру та ступеню впливу окремих факторів, з'ясувати основні з них і виявити шляхи поліпшення економічних показників.

На підприємстві ПП «Учбові посібники» для автоматизації обліку та аналізу використовується програма «1С: Підприємство 8.2» (рис.3.2, 3.3). Ця програма забезпечує використання діалогова-автоматизованої форми обліку, яка характеризується повною автоматизацією обробки та систематизації облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть відображатися в обліку безпосередньо після їх введення в інформаційну базу даних. Узагальнення даних в синтетичному та аналітичному обліку здійснюється одночасно на основі однієї і тієї ж інформації. Вона передбачає автоматизоване виконання задач бухгалтерського обліку, аналізу та контролю як в регламентному режимі, так і в режимі запиту - інтерактивному. При використанні режиму запиту підвищується оперативність обліку, з'являється можливість отримання необхідних довідкових і аналітичних даних не тільки після закінчення звітного періоду, а й протягом нього. При цьому обсяг регламентної інформації значно скорочується. Додаткові дані можна отримати за запитом. За необхідністю можна перевірити правильність орендних операцій, відкоригувати вхідну інформацію, отримати розшифровки кожного результату [57, с. 159].

№	Контрагент	Вид доходу	Дохід	Податок
1	Срощо М. С.	157	3 000.00	540.00
2	Срощо М. С.	83	3 000.00	45.00

Рис. 3.2. «Відображення взаєморозрахунків з контрагентами»

№	Відомість	Субkonto	Сума	Службові грошові операції
1	Відомість в банк ДОО0-000001 от 30.06.2017		540.00	Перерахування ПДФО

Рис.3.3. Списання з банківського рахунку

Для здійснення аналізу орендних операцій в умовах автоматизації необхідно наступне: визначити вхідну та вихідну інформацію автоматичної системи. Вхідною інформацією є разова (змінна) і умовно-постійна (нормативно-довідкова). Зокрема, для аналізу орендних операцій змінною інформацією є такі документи – «Прибуткова накладна», «Рахунок вхідний», «Авансовий звіт», «Нарахування заробітної плати», «Книга придбання», «Банківська виписка» тощо. Ці разові дані вносяться до ПЕОМ через клавіатуру в режимі «діалогу» та «меню».

Нормативно-довідкова інформація протягом великого періоду постійна і тільки за необхідністю підлягає коригуванню. Ця інформація заноситься одноразово на магнітний носій і багаторазово використовується при розв'язанні задач. Для аналізу орендних операцій підприємства нормативно-довідковою інформацією є довідники «Контрагенти», «Грошові рахунки»,

«Види затрат», «Співробітники», «Доходи майбутніх періодів», «Цінні папери», «Кредити», «Контрактні зобов'язання». Інформація цих довідників використовується для заповнення первинних документів.

Вихідною інформацією, що використовується для аналізу орендних операцій підприємства, є наступні звітні форми, які можливо сформувати в програмі «1 С: Підприємство»: аналіз рахунку, аналіз рахунку по датам, аналіз рахунку по субконто, картка рахунку, оборотно-сальдова відомість по рахунку тощо. Ці звіти дають змогу оцінити склад, структуру, динаміку, зміни в дебіторській і кредиторській заборгованості, зобов'язанням за кредитами та позиковими коштами, іншими зобов'язаннями.

Побудова алгоритму розв'язання задач з аналізу є послідовністю етапів виконання аналітичних дій. Під алгоритмом розуміють точне визначення опрацювання вихідних даних у шуканий результат. Алгоритм рішення задачі з аналізу орендних операцій підприємства зображено на рис. 3.4.

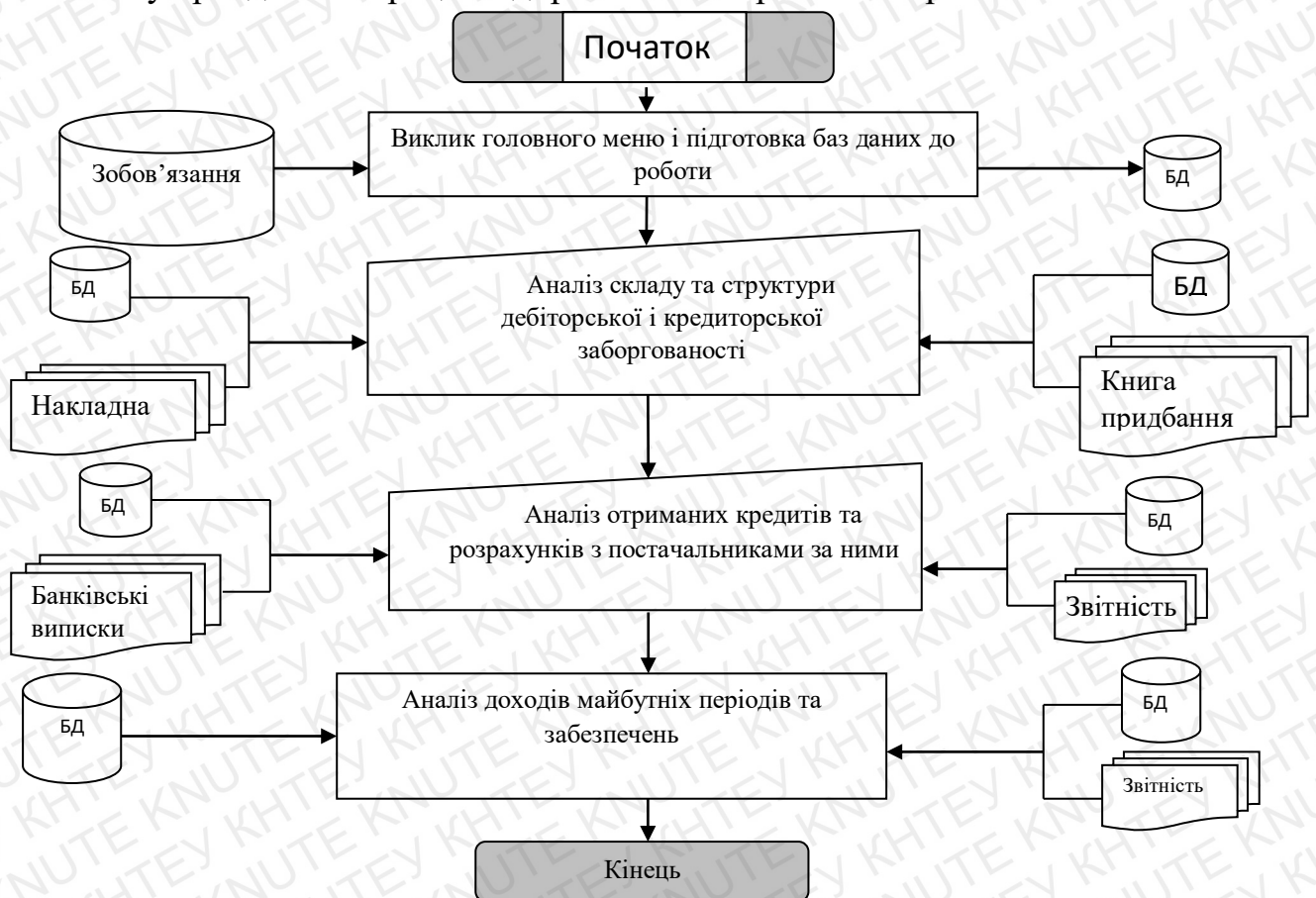


Рис. 3.4. Алгоритм орендних операцій підприємства ПП «Учбові посібники»
Джерело: авторська розробка

Також підприємство використовує систему електронного документообігу - «М.Е.Doc IS», яка працює з різними типами документів: звітами, податковими накладними, актами, договорами в електронному вигляді з використанням електронного цифрового підпису. Основним її призначенням є робота зі звітами – їх створення, заповнення, перегляд та редагування, перевірка, відправлення та друк. Не менш важливою функцією цієї програми є реєстрація податкових накладних в єдиному реєстрі та отримання їх від контрагентів. Ця програма дуже спрощує і пришвидшує роботу бухгалтера, має зручний інтерфейс, декілька варіантів оновлення, резервне копіювання.

Також, підприємство користується системою «Клієнт-Банк», що дозволяє безпосередньо в офісі формувати і відправляти в банк платіжні доручення, отримувати виписки різноманітних форматів на робочому місці.

Таким чином, необхідно зауважити, що впровадження автоматизації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю дозволяє зменшити кількість помилок у веденні бухгалтерського обліку, підвищити оперативність роботи працівників обліково-аналітичного відділу та ефективність діяльності цього підрозділу та підприємства в цілому.

Використання найновіших інформаційних технологій, таких як 1С: 8.3 та впровадження комплексної автоматизованої системи управління підприємством дозволяє вирішити такі завдання, як створення системи оперативного обліку і оподаткування за всіма напрямками діяльності підприємства.

Висновки за розділом 3

Дослідження удосконалення обліку орендних операцій підприємства на ПП «Учбові посібники» дозволило зробити наступні висновки:

Підприємство здійснює облік відповідно до чинного законодавства, самостійно обчислює суму податку і подає контролюючому органу за місцезнаходженням об'єктів оподаткування декларацію з розбивкою річної

суми рівними частками поквартально. Було виявлено, що підприємство має у складі своїх основних засобів електричний дизель-генератор для забезпечення безперервної подачі електроенергії до будівлі та офісу. Саме його деякі орендарі прагнуть взяти в оренду. При здачі його в оренду підприємство має сплачувати екологічний податок.

Впровадження автоматизації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю дозволяє зменшити кількість помилок у веденні бухгалтерського обліку, підвищити оперативність роботи працівників обліково-аналітичного відділу та ефективність діяльності цього підрозділу та підприємства в цілому.

Використання найновіших інформаційних технологій, таких як 1С: 8.3 та впровадження комплексної автоматизованої системи управління підприємством дозволяє вирішити такі завдання, як створення системи оперативного обліку і оподаткування за всіма напрямками діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ

З проведеного дослідження випускної кваліфікаційної роботи «Облік та оподаткування орендних операцій підприємства», можна зробити наступні висновки:

Оренда – це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду (орендну плату) на основі орендної угоди.

Питання обліку та оподаткування орендних операцій має свої особливості як законодавчого регулювання, так й методологічного проведення. Визначено не узгодження категорій «фінансова оренда» та «операційна оренда» в чинних нормативних актах, запропоновано 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.

Запропонована нами класифікація орендних операцій дасть змогу повніше використовувати можливості методології бухгалтерського обліку підприємства.

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють порядок здійснення орендних операцій та відносини між суб'єктами оренди, є: Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України “Про оренду державного та комунального майна”. Створення належного правового поля оренди є важливим завданням для забезпечення збалансованого й ефективного розвитку орендних відносин. Дослідження системи нормативно-правового забезпечення орендних відносин свідчить про актуальність розгляду їхнього податкового аспекту. Причинами цього є розбіжності в чинному законодавстві щодо категорійного та понятійного апарату, пов'язаного зі здійсненням операцій з передачі в

оренду основних засобів. Негативний результат таких розбіжностей особливо позначається на точності та правильності податкових розрахунків.

Оренда це одна з найпоширеніших операцій, яка дає змогу отримати їм додаткові надходження. Якщо надання в оренду й експлуатацію майна є основним видом діяльності підприємства, тому доходи від такої діяльності відображаються як доходи від реалізації послуг. Коли така діяльність у підприємства є не основною, як у ПП «Учбові посібники», доходи від неї відображалися як інші операційні доходи відповідного звітного періоду. Амортизацію переданих в оренду основних засобів орендодавець продовжує нараховувати згідно з установленими для таких активів правилами. Земельні ділянки, будівлі, споруди, які утримуються з метою отримання орендних платежів, є інвестиційною нерухомістю. А вона обліковується за одним із двох методів: або за справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити), або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації (якщо справедливу вартість достовірно визначити не можливо). А амортизація на об'єкти інвестиційної нерухомості, що обліковуються за справедливою вартістю, не нараховується. Крім амортизації, акумулюються на рахунку 23 і формують собівартість орендної послуги також інші витрати орендодавця на утримання об'єкта оренди.

Оренду слід кваліфікувати як операційну за умови, коли в основному всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності, не передаються орендарю; запропонована класифікація для цілей управління орендою дозволить об'єктивно оцінити сутність оренди та на основі цього визначитись з застосуванням єдиних вимог ведення обліку орендних операцій.

При переданні об'єкта оренди в оперативну оренду ПДВ – зобов'язання орендодавець не нараховує і податкову накладну не складає.

Орендна плата ж обкладається податком на додану вартість у загальному порядку, тому орендодавець – платник ПДВ, як належить, нараховує на неї ПДВ – зобов'язання за правилом першої події за ставкою 20%. В орендодавця ПП «Учбові посібники» зобов'язання виникають на дату

першої події: або на дату отримання орендної плати від орендаря, або на дату підписання Акту наданих орендних послуг.

Підприємство здійснює облік відповідно до чинного законодавства, самостійно обчислює суму податку і подає контролюючому органу за місцезнаходженням об'єктів оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Було виявлено, що підприємство має у складі своїх основних засобів електричний дизель-генератор для забезпечення безперервної подачі електроенергії до будівлі та офісу. Саме його деякі орендарі прагнуть взяти в оренду. При здачі його в оренду підприємство має сплачувати екологічний податок.

Впровадження автоматизації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю дозволяє зменшити кількість помилок у веденні бухгалтерського обліку, підвищити оперативність роботи працівників обліково-аналітичного відділу та ефективність діяльності цього підрозділу та підприємства в цілому.

Використання найновіших інформаційних технологій, таких як 1С: 8.3 та впровадження комплексної автоматизованої системи управління підприємством дозволяє вирішити такі завдання, як створення системи оперативного обліку і оподаткування за всіма напрямками діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева Г.І. Економічний аналіз: навч.-метод. посібник. - К.: Знання, 2010. – 263 с .
2. Бабіч С, В. В. Фінансовий облік: облік активів: навч. пос. /В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2011. – 282 с.
3. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія і практика: навч. посібник для студ. вищ навч. закл. – Київ: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
4. Бондар М.І., Ловінська Л. Г. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". - К.: КНЕУ, 2012. – 389 с.
5. Блакита, Г. В. Бухгалтерський облік: практикум: навчальний посібник для студентів вищ. навч. закла - дів: рек. МОНУ/ Г. В. Блакита, Н. О. Ромашевська. – Київ : Центр учбов. літератури, 2010. - 152 с.
6. Борисюк, О.В. Державне регулювання лізингових відносин в умовах розвитку ринкової економіки України: монографія / [Борисюк О. В.]; Волин. нац. ун-т ім. Лесі Українки. - Луцьк: Волинська обласна друкарня, 2012. - 167 с.
7. Вахрушев С. Відображення орендних відносин у бухгалтерському обліку // Налоги и бухгалтерский учет, май, 2015/№ 89, 9-14 с.
8. Верхоглядова, Н.І. Економіка підприємства: навч. посібник / Н. І. Верхоглядова, Д. М. Ядранський, Н. А. Іваннікова; М-во освіти і науки України. - К.: Професіонал, 2010. - 384 с.
9. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 від 31.12.1999 р. № 318
10. Галецька, Т.І. Лізинг як форма інвестування оновлення основного капіталу сільськогосподарських підприємств: монографія / Галецька Тетяна Іванівна; Нац. ун-т «Острозька акад.». - Острого: Вид-во Нац. ун-ту «Острозька акад.», 2010. - 244 с.

11. Гарасим, П. М. Первинний та синтетичний облік на підприємстві: навч. пос. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я Хомин. – Тернопіль. – 2009 – 464 с.
12. Головченко, Н. В. Класифікація оренди для цілей бухгалтерського обліку / Н. В. Головченко //Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. пр. – Вип. 23, т. 2. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2014. – 349 с.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // zakon.rada.gov.ua
14. Граковський Ю. Особливості відображення фінансового лізингу в бухгалтерському й податковому обліку / Ю. Граковський // Вісник податкової служби України, № 19, 2010. - 16-23 с.
15. Губа Є.С. Оперативна оренда //Дебет-Кредит.- 2011- № 3, 8-11 с.
16. Дебіторська заборгованість: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік, - 2010 - № 56
17. Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів. - К. : КНЕУ, 2013. – 204 с.
18. Дохід: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 від 29.11.1999 р. № 290 // Все про бухгалтерський облік, - 2000 р. - № 14
19. Єфимов О. Договір оренди //Бухгалтерія. – 2009 - № 18, 60-64 с.
20. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02. 2013 р. №73
21. Загородній, А.Г. Економічне оцінювання лізингової діяльності підприємства: монографія / Загородній А. Г., Подольчак Н. Ю., Подольчак Н. І.; Нац. ун-т «Львів. Політехніка». - Львів : ЗУКЦ: Біарп, 2011. - 248 с.
22. Збірник статей студентів КНТЕУ, 2020р.
23. Іванілов, О.С. Економіка підприємства: підручник / О. С. Іванілов; М-во освіти і науки України, Харківський держ. техн. ун-т будівництва та архітектури. - К. : Центр учбової літератури, 2011. - 728 с.

24. Кисіль С. П., Богодухов Д. О., Луців Ю. М. та ін. Посібник з лізингу/ наук. ред. Л. Я. Снігір. - К.: Поліграф плюс, 2011. - 388 с.
25. Кобилянська, О. І. Фінансовий облік: навч. пос. – 2-ге вид, випр. і доп./О. І. Кобилянська. – К.: Знання, 2009. – 471 с.
26. Коваленко С. П. Фінансовий лізинг: зміни в податковому обліку / С. Коваленко // Баланс, № 15, - 2014. 21–25 с.
27. Кудря К.В. Повернення приміщення: чи виникає у орендаря валовий доход при переданні поліпшень //Все про бухгалтерський облік, № 12, 2013. – 31-32 с.
28. Куриляк З.А. Оренда нерухомості //Дебет-Кредит.- 2014- № 7, ст.14-18
29. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2012. – 528 с.
30. Нападовська, Л. В. Управлінський облік: Підручник для студентів вищих навч. закл./Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2010 – 554 с.
31. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2009. – 464 с.
32. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку / Н.В. Ніколенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – № IV (52). – С. 302–311
33. Ніколенко Н.В. Особливості застосування автоматизованих систем обробки даних щодо операцій оренди / Н.В. Ніколенко // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – № 256.– С. 150–153.
34. Ніколенко Н.В. Формування управлінської звітності для розкриття інформації за орендними операціями / Н.В. Ніколенко : матеріали II всеукр. наук.-практ. конф. [«Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку»], (Чернігів, 21 листоп. 2014 р.). – Чернігів : Чернігів.нац.технол.ун-т, 2014. – С. 92–94.

35. Оренда: міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17, Міжнародний документ від 01.01.2012 // URL: <http://www.minfin.gov.ua>
36. Оренда: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 від 28.07.2000 р. № 181
37. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 від 27.04.2000 р. № 92
38. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
39. Прокопенко І.Ф., Ганін В.І. Методика і методологія економічного аналізу: навчальний посібник . - К.: ЦНЛ, 2010. - 430 с.
40. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 року № 1576-XII // Все про бухгалтерський облік, - 2010 - № 95
41. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992 № 2269-XII // URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
42. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV
43. Про фінансовий лізинг: Закон України № 723/97-ВР від 16.12.1997р. // URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
44. Рогозян Л. Є. Обґрунтування необхідності розмежувань понять «лізинг» і «оренда» у вітчизняному законодавстві / Л. Є. Рогозян, Н. В. Гришко, А. В. Кунченко // Економіка: проблеми теорії та практики, Вип. 243, 2010. - 36 – 37 с.
45. Самарченко О. Г. Повернення орендованого майна: податковий та бухгалтерський облік // Бухгалтерія. - 2013 - № 24, С. 51-54
46. Снігір, Л. Лізинг: як використати його переваги: [посібник] / Лідія Снігір. - К. : Центр комерційного права, 2011. - 127 с.
47. Сопко В. В., Кім С. Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник - Київ: Центр навчальної літератури, 2014. - 440 с.
48. Технологія лізингу: монографія / [Н. Рязанова та ін.]; за ред. Г. Т. Сенькович. - К.: Гопак, 2010. - 319 с.

49. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник - 6-те вид. допов. і перероб. - К.: Алерта, 2013. - 982 с.
50. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
51. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 від 25.02.2000 р. № 39
52. Хом'як Р. П. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р. П. Хом'як. - Л.: Інтеллект-Захід, 2012. - 728 с.
53. Цивільний кодекс Кодекс від 16.01.2003 р. № 435-IV // zakon.rada.gov.ua
54. Чацкіс Ю. Д., Гейер Е. С., Наумчук О. А., Власова І. О. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл.: рек МОНУ / - Київ: Центр учбової літератури, 2011. - 563 с.
55. Черевань І. Ефективність лізингу: наук.-попул. нариси / Ірина Черевань; НАН України, Центр дослідж. наук.-техн. потенціалу та історії науки ім. Г. М. Доброва НАН України, Київ. ун-т ринк. відносин. - К.: Фенікс, 2011. - 168 с.
56. Черниш С. С. Економічний аналіз: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – Київ: Центр учбової літератури, 2010. - 310 с.
57. Чирков, В.Г. Лізинг: інформ.-метод. посіб. / В. Г. Чирков, І. В. Черевань; НАН України, Центр дослідж. наук.-техн. потенціалу та історії науки ім. Г. М. Доброва [та ін.]. - К.: Фенікс, 2010. - 78 с.
58. Швець В. Г. Теорія Бухгалтерського обліку: навч. пос. / В. Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2013. - 444 с.
59. Шубіна С.В., Торяник Ж.І. Економічний аналіз: підручник. - К.: Знання, 2009. - 230 с.
60. Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник - Л. : Вид-во Львів. політехніки, 2012. - 398 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Пояснювальна записка

ПП «Учебні посібники» заходиться в м. Києві, основною діяльністю підприємства надання в оренду нерухомого майна, крім того підприємство займається наданням послуг по виготовленню рекламної продукції, видавничо-поліграфічною діяльністю.

Проведемо аналіз основних показників діяльності ПП «Учебні посібники».

Основні фінансові показники ПП «Учебні посібники» за 2015-2019рр.

Показники	Роки					Абсолютне відхилення, +/-, грн.				Відносне відхилення, +/-, %			
	2015	2016	2017	2018	2019	2016-2015	2017-2016	2018-2017	2019-2018	2016-2015	2017-2016	2018-2017	2019-2018
Основні засоби	370	360	340	353,5	387,3	-10	-20	14	34	-3	-6	4	10
первісна вартість	380	380	380	403,5	449,3	0	0	24	46	0	0	6	11
знос	10	20	40	50	62	10	20	10	12	100	100	25	24
Запаси	6,4	26,2	39,01	26,2	31,5	20	13	-13	5	309	49	-33	20
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	7,3	20,7	19,2	21,1	31,1								
						13	-2	2	10	184	-7	10	47
Гроші та їх еквіваленти	2,7	0,1	2			-3	2	-2	0	-96	1900	-100	#ДЕЛ/0!
Зареєстрований (пайовий) капітал	380,2	380,2	380,2	380,2	380,2	0	0	0	0	0	0	0	0
Неоплачений капітал	6,4	9,8	19,6	12,4	10,5	3	10	-7	-2	53	100	-37	-15
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	11,5	30,7	32,7	18	32								
						19	2	-15	14	167	7	-45	78
розрахунками з бюджетом	1,1	2,2	3	5,6	12	1	1	3	6	100	36	87	114
у тому числі з податку на прибуток	1,1	1,4	2,2	3,8	5	0	1	2	1	27	57	73	32
розрахунками зі страхування		0,8	0,8	2	3,3	1	0	1	1	0	0	150	65
розрахунками з оплати праці		2,9	3,1	7,4	11,9	3	0	4	5	0	7	139	61

Як видно з проведеного аналізу основні засоби на підприємстві зменшувались у 2015, 2016рр.вже з 2017 року почали зростати, а вже у 2019 році зросли найбільше на 34 тис.грн. Запаси мали тенденцію до зростання, окрім 2018 р. де мали зменшення на 13 тис.грн. Дебіторська заборгованість найбільше зросла у 2019 році на 47 % порівняно з 2018 р. Кредиторська заборгованість протягом 5 років мала тенденцію до зменшення лише у 2018 році порівняно з 2017р. на 45%. Мають тенденцію до зростання і кредиторська заборгованість із страхування та з оплати праці. Все це і призвело до збитковості підприємства, що видно з аналізу даних в наступній таблиці.

Основні фінансові результати діяльності ПП «Учбові посібники» за 2015-2019рр.

Показники	Роки			Абсолютне відхилення, +/-, грн.		Відносне відхилення, +/-, %	
	2017	2018	2019	2018-2017	2019-2018	2018-2017	2019-2018
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3601,2	4661,6	5387,7	1060	726	29	16
Інші операційні доходи	0	19,2	0,3	19	-19	1р	-98
Інші операційні витрати	3589,2	4691,8	5394,9	1103	703	31	15
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	12	-11	-6,9	-23	4	2р	-37
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2,2	3,8	5	2	1	73	32
Чистий фінансовий результат: прибуток	9,8			-10	0	1р	0
збиток		-7,2	-1,9			1р	-74

З фінансових результатів діяльності підприємства видно колосальне збільшення витрат у 2018 та 2019 рр., яке, в свою чергу, призвело до збитковості підприємства, у сумі 7,2 тис.грн. у 2018 р. та 1,9 тис.грн. у 2019р. Тому, підприємству необхідно негайно вжити заходів до зниження витрат та підвищення прибутковості підприємства

Продовження дод.А

Додаток 1
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
		2016	1	01
Підприємство <u>Приватне підприємство "Учбові посібники"</u>	за ЄДРПОУ	31058684		
Територія <u>я</u>	за КОАТУУ	8038900000		
Організаційно-правова форма господарювання <u>Приватне підприємство</u>	за КОПФГ	120		
Вид економічної діяльності <u>Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна</u>	за КВЕД	68.20		
Середня кількість працівників, осіб <u>2</u>				
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон <u>03061, м.Київ, вул.Патріотів 103, 0444975283</u>				

Форма № 1-
м

Код за ДКУД

1801006

1. Баланс

н а 31 грудня 2015 р .

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	380	370
первісна вартість	1011	380	380
знос	1012	()	(10)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	380	370
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	6,4	6,4
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	2,5	7,3

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	5,4	2,7
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	14,3	16,4
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	394,3	386,4

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	380,2	380,2
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	(1,4)	(6,4)
Усього за розділом I	1495	378,8	373,8
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	11,7	11,5
розрахунками з бюджетом	1620	2,3	1,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	2,2	1,1
розрахунками зі страхування	1625	0,5	
розрахунками з оплати праці	1630	1	
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	15,5	12,6
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	394,3	386,4

Продовження дод.А

2. Звіт про фінансові результати

За 2015 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1437,1	1472,7
Інші операційні доходи	2120	26,7	
Інші доходи	2240	0,2	
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	1464	1472,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Інші операційні витрати	2180	(1470,1)	(1460,1)
Інші витрати	2270	()	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(1470,1)	(1460,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	-6,1	12,3
Податок на прибуток	2300	(-1,1)	(2,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	-5	10,1

Продовження дод.А

Додаток 1
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
		2017	1	01
Підприємство <u>Приватне підприємство "Учбові посібники"</u>	за ЄДРПОУ	31058684		
Територія <u>я</u>	за КОАТУУ	8038900000		
Організаційно-правова форма господарювання <u>Приватне підприємство</u>	за КОПФГ	120		
Вид економічної діяльності <u>Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна</u>	за КВЕД	68.20		
Середня кількість працівників, осіб <u>2</u>				
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон <u>03061, м.Київ, вул.Патріотів 103, 0444975283</u>				

Форма № 1-
м

Код за ДКУД

1801006

1. Баланс

н а 31 грудня 2 0 16 р .

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	370	360
первісна вартість	1011	380	380
знос	1012	(10)	(20)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	370	360
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	6,4	26,2
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	7,3	20,7

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	2,7	0,1
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	16,4	47
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	386,4	407

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	380,2	380,2
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	(6,4)	(9,8)
Усього за розділом I	1495	373,8	370,4
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	11,5	30,7
розрахунками з бюджетом	1620	1,1	2,2
у тому числі з податку на прибуток	1621		1,4
розрахунками зі страхування	1625		0,8
розрахунками з оплати праці	1630		2,9
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	12,6	36,6
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	386,4	407

Продовження дод.А

2. Звіт про фінансові результати

За 2016 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1868,8	1437,1
Інші операційні доходи	2120		26,7
Інші доходи	2240		0,2
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	1868,8	1464
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Інші операційні витрати	2180	(1851,2)	(1470,1)
Інші витрати	2270	()	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(1851,2)	(1470,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	17,6	-6,1
Податок на прибуток	2300	(1,4)	(-1,1)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	16,2	-5

Продовження дод.А

Додаток 1
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

Підприємство	Приватне підприємство "Учбові посібники"	Дата (рік, місяць, число)	2018	1	01
Територія		за ЄДРПОУ	31058684		
я		за КОАТУУ	8038900000		
Організаційно-правова форма господарювання	Приватне підприємство	за КОПФГ	120		
Вид економічної діяльності	Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна	за КВЕД	68.20		
Середня кількість працівників, осіб	2				
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком					
Адреса, телефон	03061, м.Київ, вул.Патріотів 103, 0444975283				

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

1. Баланс

н а 31 грудня 2017 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	360	340
первісна вартість	1011	380	380
знос	1012	(20)	(40)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	360	340
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	26,2	39,1
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	20,7	19,2

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	0,1	2
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	47	60,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	407	400,2

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	380,2	380,2
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	(9,8)	(19,6)
Усього за розділом I	1495	370,4	360,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	30,7	32,7
розрахунками з бюджетом	1620	2,2	3
у тому числі з податку на прибуток	1621	1,4	2,2
розрахунками зі страхування	1625	0,8	0,8
розрахунками з оплати праці	1630	2,9	3,1
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	36,6	39,6
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	407	400,2

Продовження дод.А

2. Звіт про фінансові результати

За 2017 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	3601,2	1868,8
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240		
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	3601,2	1868,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Інші операційні витрати	2180	(3589,2)	(1851,2)
Інші витрати	2270	()	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(3589,2)	(1851,2)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	12	17,6
Податок на прибуток	2300	(2,2)	(1,4)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	9,8	16,2

Продовження дод.А

Додаток 1
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
		2019	1	01
Підприємство <u>Приватне підприємство "Учбові посібники"</u>	за ЄДРПОУ	31058684		
Територія <u>я</u>	за КОАТУУ	8038900000		
Організаційно-правова форма господарювання <u>Приватне підприємство</u>	за КОПФГ	120		
Вид економічної діяльності <u>Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна</u>	за КВЕД	68.20		
Середня кількість працівників, осіб <u>1</u>				
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон <u>03061, м.Київ, вул.Патріотів 103, 0444975283</u>				

Форма № 1-
м

Код за ДКУД

1801006

1. Баланс

н а 31 грудня 0 18 . р

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	340	353,5
первісна вартість	1011	380	403,5
знос	1012	(40)	(50)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	340	353,5
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	39,1	26,2
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	19,2	21,1

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	1,9	
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	60,2	47,3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	400,2	400,8

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	380,2	380,2
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	(19,6)	(12,4)
Усього за розділом I	1495	360,6	367,8
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	32,7	18
розрахунками з бюджетом	1620	3	5,6
у тому числі з податку на прибуток	1621	2,2	3,8
розрахунками зі страхування	1625	0,8	2
розрахунками з оплати праці	1630	3,1	7,4
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	39,6	33
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	400,2	400,8

Продовження дод.А

2. Звіт про фінансові результати

За 2018 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	4661,6	3601,2
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240	19,2	
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	4680,8	3601,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Інші операційні витрати	2180	(4691,8)	(3589,2)
Інші витрати	2270	()	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(4691,8)	(3589,2)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	-11	12
Податок на прибуток	2300	(3,8)	(2,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	-7,2	9,8

Продовження дод.А

Додаток 1
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

Підприємство	<u>Приватне підприємство "Учбові посібники"</u>	Дата (рік, місяць, число)	2020	1	01
Територія		за ЄДРПОУ	31058684		
я		за КОАТУУ	8038900000		
Організаційно-правова форма господарювання	<u>Приватне підприємство</u>	за КОПФГ	120		
Вид економічної діяльності	<u>Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна</u>	за КВЕД	68.20		
Середня кількість працівників, осіб	<u>4</u>				
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком					
Адреса, телефон	<u>03061, м.Київ, вул.Патріотів 103, 0444975283</u>				

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

1. Баланс

н а 31 грудня 2019 р .

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	353,5	387,3
первісна вартість	1011	403,5	449,3
знос	1012	(50)	(62)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	353,5	387,3
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	26,2	31,5
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	21,1	31,1

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	47,3	62,6
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	400,8	449,9

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	380,2	380,2
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	(12,4)	(-10,5)
Усього за розділом I	1495	367,8	390,7
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	18	32
розрахунками з бюджетом	1620	5,6	12
у тому числі з податку на прибуток	1621	3,8	5
розрахунками зі страхування	1625	2	3,3
розрахунками з оплати праці	1630	7,4	11,9
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	33	59,2
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	400,8	449,9

Продовження дод.А

2. Звіт про фінансові результати

За 2019 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	5387,7	4661,6
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240	0,3	19,2
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	5388	4680,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Інші операційні витрати	2180	(5394,9)	(4691,8)
Інші витрати	2270	()	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(5394,9)	(4691,8)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	-6,9	-11
Податок на прибуток	2300	(-5)	(-3,8)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	-1,9	-7,2

Характеристика діючої нормативно-правової бази з обліку та оподаткування орендних операцій підприємства

Нормативний документ	Основні положення	При розкритті яких питань в роботі доцільно використовувати
1	2	3
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями законом №2756-VI (2756-17) від 02.12.2010)	Загальні положення; державне регулювання обліку та звітності; організація бухгалтерського обліку; фінансова звітність. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Загальні вимоги до фінансової звітності	Визначення термінів, принципи бухгалтерського обліку, організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, інвентаризація, загальні вимоги до фінансової звітності. Регламентує організацію обліку орендних операцій
Господарський кодекс України. ВР України від 16.01.2003р. №436 IV	Встановлює відповідно до конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Відповідність господарської діяльності підприємства чинному законодавству
Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій” МФУ №291 від 30.11.99 р.	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Для організації бухгалтерського обліку
Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ міністерства статистики України від 29.12.95 №352	Впровадження типових форм первинного обліку	Для правильності оформлення первинних документів

Продовження дод. Б

1	2	3
Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати“ МФУ від 28.10.98р. № 1706	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності	Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства
П(С)БО 7 «Основні засоби» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	Загальні положення; визнання і оцінка, переоцінка й амортизація основних засобів та їх вибуття	Поняття зносу, оцінка основних засобів та їх переоцінка й вибір методу амортизації (методи нарахування), розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	Основні положення; визнання і оцінка, переоцінка й амортизація нематеріальних активів та розкриття інформації в фінансовій звітності	Оцінка нематеріальних активів та їх переоцінка й амортизація (методи нарахування), розкриття інформації про нематеріальні активи в фінансовій звітності
П(С)БО 9 «Запаси» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11 грудня 2006 року N 1176)	Визначення, початкова оцінка та оцінка вибуття запасів; розкриття інформації в фінансовій звітності	Визначення чистої вартості реалізації запасів, оцінка вибуття запасів, оцінка за нормативними затратами
П(С)БО 15 «Дохід» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	Визнання і класифікація та оцінка доходу; розкриття інформації в фінансовій звітності	Використано в роботі критерії визнання доходу, відображення інформації про дохід в фінансовій звітності
П(С)БО 7 «Основні засоби» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	Загальні положення; визнання і оцінка, переоцінка й амортизація основних засобів та їх вибуття	Поняття зносу, оцінка основних засобів та їх переоцінка й вибір методу амортизації (методи нарахування), розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності
П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року N 415)	Загальні положення, капіталізація фінансових витрат, розкриття інформації про фінансові витрати у звіті про фінансові результати	Визначення фінансових витрат, капіталізації фінансових витрат, кваліфікаційного активу, розкриття інформації у звіті про фінансові результати

Продовження дод. Б

1	2	3
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" (П(С)БО 11) затверджено наказом Мінфіну від 31 січня 2000 року № 20	Загальні положення, визнання зобов'язань	Розкриття інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності
Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ [2]	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.	Відображення в обліку орендних операцій
Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-ХІV [5]	Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності.	Організація обліку орендних операцій
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Мінфіну України від 28.07.2000 р. № 181 [3]	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.	Документальне оформлення орендних операцій та організація обліку
Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда», затверджено IFRS [4]	Оренда - право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на певну компенсацію	Удосконалення орендних операцій

Податковий аспект відображення орендних операцій

Види орендних відносин	Податковий аспект операцій
Оренда житлових приміщень	Податкові зобов'язання орендодавця та орендаря не змінюються. Орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу. Орендодавець продовжує нараховувати амортизацію таких об'єктів. Витрати на оренду приміщення та комунальні послуги включаються до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування залежно від призначення орендованого приміщення. Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням орендованих об'єктів основних засобів, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, належить до витрат звітного податкового періоду, в якому такий ремонт і поліпшення було здійснено, частина вартості ремонтів /поліпшень у сумі, що перевищує віднесену на витрати, амортизується орендарем як окремий об'єкт.
Оренда землі	
Передача майна в оперативний лізинг (оренду)	
Передача майна у фінансовий лізинг (оренду)	Прирівнюється до продажу, тому орендодавець збільшує доходи, балансова вартість переданого об'єкта прирівнюється до нуля. Орендар включає вартість об'єкта до складу основних засобів з метою нарахування амортизації. Доходи орендодавця та витрати орендаря збільшуються на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі відсотків або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу.
Повернення об'єкта фінансового лізингу орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність	Прирівнюється до зворотного продажу орендарем такого об'єкта орендодавцю. Вартість такого об'єкта визначається на рівні суми лізингових платежів у частині компенсації вартості об'єкта фінансового лізингу, що є не сплаченими за такий об'єкт лізингу на дату такого повернення.
Передача нерухомого майна фізичною особою (діє на загальній системі оподаткування)	Доходи оподатковуються орендарем, як податковим агентом, під час їх виплати за їх рахунок за ставкою 15 %, а у разі, якщо загальна сума отриманих платником податку доходів у звітному податковому місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 % від суми перевищення.
Передача нерухомого майна фізичною особою (платником єдиного податку)	Сума комунальних послуг повністю включається до виручки від реалізації фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку та не є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб
Передача нерухомого майна юридичною особою (платником єдиного податку)	Сума комунальних платежів, яка згідно з договором оренди відшкодовується орендарем окремо від орендної плати, включається до доходу юридичної особи – платника єдиного податку (орендодавця).

Джерело: сформовано автором на основі ст. 14 п. 14.1, ст.170 п.170.1

Податкового кодексу

Огляд спеціальної літератури з питань обліку та оподаткування орендних операцій підприємства

Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку та оподаткування
Борисюк, О.В. Державне регулювання лізингових відносин в умовах розвитку ринкової економіки України: монографія / [Борисюк О. В.]; Волин. нац. ун-т ім. Лесі Українки. - Луцьк: Волинська обласна друкарня, 2012. - 167 с.	Для розгляду теоретичних питань, визначення сутності орендних операцій
Губа Є.С. Оперативна оренда //Дебет-Кредит.- 2011- № 3, 8-11 с.	Для розгляду теоретичних питань, визначення сутності орендних операцій
Вахрушев С. Відображення орендних відносин у бухгалтерському обліку // Налоги и бухгалтерский учет, май, 2015/№ 89, 9-14 с.	Відображення в обліку орендних операцій їх удосконалення
Галецька, Т.І. Лізинг як форма інвестування оновлення основного капіталу сільськогосподарських підприємств: монографія / Галецька Тетяна Іванівна; Нац. ун-т «Острозька акад.». - Острог: Вид-во Нац. ун-ту «Острозька акад.», 2010. - 244 с.	Для розгляду теоретичних питань, визначення сутності орендних операцій
Коваленко С. П. Фінансовий лізинг: зміни в податковому обліку / С. Коваленко // Баланс, № 15, - 2014. 21–25 с.	Відображення в податковому обліку орендних операцій
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.	Визнання в бухгалтерському та податковому обліку
Кудря К.В. Повернення приміщення: чи виникає у орендаря валовий доход при переданні поліпшень //Все про бухгалтерський облік, № 12, 2013. – 31-32 с.	Удосконалення обліку орендних операцій в податковому обліку
Куриляк З.А. Оренда нерухомості //Дебет-Кредит.- 2014- № 7, ст.14-18	Удосконалення обліку орендних операцій
Самарченко О. Г. Повернення орендованого майна: податковий та бухгалтерський облік //Бухгалтерія. - 2013 - № 24, С. 51-54	Удосконалення обліку орендних операцій в податковому обліку
Управління орендними операціями та їх облік на підприємствах машинобудування / Є.І. Масленніков, О.В. Побережець, К.В. Іванова. Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія «Економічна». 2011. № 970. С. 276-282.	Визначення орендних операцій в системі управління підприємства
Фірер Д.О. Облік орендних операцій у державному секторі України. Облік і фінанси АПК. 2011. № 4. С. 75-81.	Удосконалення облік орендних операцій

Продовження дод. Г	
Височан О.С. Передумови становлення ренти як облікової категорії. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 32-39.	Визначення поняття ренти як облікової категорії
Лайчук С.М., Хорунжак Н.М. Класифікація орендних операцій для побудови їх обліку на комунальних підприємствах. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2012. № 3(61). С. 112-115.	Класифікаційні ознаки орендних операцій для побудови їх обліку
Кирик Т.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з оренди комунального майна: організація та методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2013. 20 с.	Удосконалення облік і контролю операцій з оренди
Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. Вип. 4. С. 302-311.	Класифікаційні ознаки орендних операцій для побудови їх обліку
Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин. Міжнародний збірник наукових праць. 2010. Вип. 3(15). С. 152-158.	Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку
Никитченко Ю.В. Переваги та недоліки лізингових і орендних відносин у господарській діяльності. Європейські перспективи. 2015. № 2. С. 158-164.	Визначення переваг та недоліків лізингових і орендних відносин у господарській діяльності
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.	Обліково-аналітичні інструменти управління орендних операцій
Опанасенко О.В. Поняття та ознаки оренди в сфері господарювання / О.В. Опанасенко // Порівняльно-аналітичне право. 2014. № 7. С. 92-95.	Визначення поняття та ознаки оренди в сфері господарювання
Єрмаков О.Ю. Розвиток орендних земельних відносин сільськогосподарських підприємств: [Монографія] / О.Ю. Єрмаков, Л.В. Богач. К., 2013. 225 с.	Удосконалення обліку та оподаткування оренди

Облік орендних платежів ПП «Учбові посібники»

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Отримано авансом орендну плату за поточний місяць	311	681	15000
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості отриманої орендної плати	643	641	2500
3	Відображено суму доходу від здавання приміщення в оренду	361	703	15000
4	Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	703	643	2500
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361	15000
6	Відображено прямі витрати, пов'язані з наданням приміщення в оренду	23	631, 685	3000
7	Відображено суму ПДВ (до реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	644	631,685	600
8	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі витрат, пов'язаних з наданням приміщення в оренду (за наявності податкової, зареєстрованої в ЄРПН)	641	644	600
9	Оплачено вартість послуг сторонніх організацій, отриманих у зв'язку з наданням приміщення в оренду	631, 685	311	3600
10	Відображено фактичну собівартість наданих послуг з оренди	903	23	3000
11	Включено до витрат вартість комунальних послуг у приміщенні наданому в оренду	949	685	3500
12	Відображено суму ПДВ (до реєстрації ПН в ЄРПН)	644	685	700
13	Відображено податковий кредит з ПДВ від вартості комунальних послуг (за наявності зареєстрованої ПН)	641	644	700
14	Здійснено розрахунки з постачальниками комунальних послуг	685	311	4200
15	Відображено суму, що відшкодовується орендарем (виставлено рахунки, складено акти)	377	719	4200
16	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ із сум, що відшкодовуються орендарем	719	641	700
17	Відшкодовано витрати орендарем	311	377	4200
18	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від здавання в оренду приміщення	703	791	12500
	- дохід від компенсації орендарем вартості комунальних послуг	719	791	3500
	- собівартість наданих послуг з оренди	791	903	3000
	- вартість комунальних послуг	791	949	3500

Облік орендних платежів в орендаря

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
1	Отримано в оренду офісне приміщення	01	-	1000000
2	Перераховано орендну плату за поточний місяць авансом	371	311	15000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН)	641	644	2500
4	Нараховано орендну плату за поточний місяць	92	685	12500
5	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту	644	685	2500
6	Здійснено залік заборгованостей	685	371	15000
7	Відображено суму комунальних платежів за поточний місяць, що відшкодовуються орендодавцю (на підставі рахунків, актів)	92	685	3500
8	Відображено суму ПДВ (до реєстрації ПН в ЄРПН)	644	685	700
9	Відображено податковий кредит з ПДВ від вартості комунальних послуг (за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН)	641	644	700
10	Перераховано суму відшкодування орендодавцю	682	311	4200
11	Віднесено на фінансовий результат:			
	- орендні плати	791	92	12500
	- вартість комунальних послуг	791	92	3500

Додаток Ж

Порядок обліку ремонтів/поліпшень орендованих ОЗ

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
I. Ремонт орендованого об'єкта				
1	Відображено витрати на проведення ремонту орендованого офісного приміщення	92	20,22,13 661,651, 631,685	20000
2	Відображено суму ПДВ (до реєстрації ПН в ЄРПН)	644	631,685	2000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН)	641	644	2000
4	Віднесено на фінансовий результат витрати з ремонту	791	92	20000
II. Поліпшення орендованого об'єкта із зарахуванням у рахунок орендної плати (передача поліпшень на баланс орендодавця одразу після закінчення робіт)				
1	Відображено витрати з поліпшення обладнання, що орендується (на підставі акта підрядної організації), як собівартість послуг з поліпшення, що надаються орендодавцю. Заздалегідь підписано додаткову угоду про передачу таких поліпшень на баланс орендодавця після їх завершення і про залік витрат у рахунок орендної плати	23	631	1500
2	Відображено суму ПДВ (до реєстрації ПН в ЄРПН)	644	631	300
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН)	641	644	300
4	Перераховано оплату підрядній організації	631	311	1800
5	Відображено реалізацію послуг з поліпшення орендованого обладнання орендодавцю	377	703	1800
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	300
7	Списано собівартість послуг з поліпшення орендованого обладнання	903	23	1500
8	Нараховано орендну плату	93	685	2000
9	Відображено суму ПДВ (до реєстрації ПН в ЄРПН)	644	685	400
10	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН)	641	644	400
11	Проведено залік заборгованості на суму здійснюваних поліпшень	685	377	1800
12	Перераховано залишок заборгованості з орендної плати (2400 грн. -1800 грн.)	685	311	600
13	Віднесено на фінансовий результат:			
	- суму доходу від реалізації поліпшень	703	791	1500
	- собівартість послуг з поліпшення орендованого обладнання	791	903	1500
	Витрати з оренди	791	93	2000