

**КУЗНЕНКО Т.Є.
ВОЛОЩУК Л.О.**

ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ СУБОРЕНДИ В ОБЛІКУ СУБОРЕНДАРЯ

Кузненко Т.Є. – студентка

*Волощук Л.О. – д.е.н., проф. каф. обліку, аналізу і аудиту,
Одеський національний політехнічний університет*

На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, продажу товарів та надання послуг, придбання сучасного обладнання, впровадження новітніх технологій. За даними статистики, в Україні майже сімдесят відсотків обладнання підприємств є морально та фізично зношеними [1]. В ситуації, коли підприємствам складно задовольнити потреби у доступних кредитних ресурсах за допомогою банківської системи, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних засобів оновлення засобів виробництва.

Розглянемо оренду на прикладі ТОВ «Людмила». Це підприємство орендує приміщення для здійснення торгівельної діяльності, тому це потребує великих витрат іншої операційної діяльності. Орендна плата ТОВ «Людмила» відображається у складі інших операційних витрат. У бухгалтерському обліку це відображається таким чином: Дт рахунків 94 — Кт субрахунків 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядчиками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» [2].

Тому для збільшення прибутку запропонуємо здавати у суборенду частину приміщення. Розглянемо більш детально варіанти здавання в суборенду приміщення на прикладах:

– ТОВ «Людмила» прагне збільшити фінансовий результат іншої операційної діяльності за рахунок надання частини приміщення у оренду іншому підприємству. Так як у нас приміщення орендовані, можна вважати, що ми переносимо частину витрат іншої операційної діяльності на друге підприємство, при цьому отримуючи прибуток.

В обліку орендодавця задача його майна орендарем у суборенду відображається в загальному порядку, без будь-яких особливостей.

Якщо задача майна в оренду – неосновний вид діяльності, то доходи є іншими операційними та відображаються на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», а витрати обліковуються на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Облік доходів і витрат у першого орендаря, що здає майно в суборенду, аналогічний обліку в орендодавця. Тобто порядок їх віднесення на ті або інші

рахунки залежить від того, є здача майна в суборенду основним видом діяльності орендаря чи ні.

ТОВ «Людмила» (орендар) і ТОВ «Континент» (орендодавець) – платники податку на прибуток і ПДВ – уклали договір оренди приміщення під офіс на період із 01.05.2017 по 31.12.2017. Щомісячна орендна плата становить 18 000 грн, у т. ч. ПДВ – 3 000 грн.

За договором ТОВ «Людмила» має перерахувати попередню оплату в сумі 144 000 грн, у т. ч. ПДВ – 24 000 грн (18 000 грн/міс. × 8 міс.). Вартість приміщення за договором оренди дорівнює 1 500 000 грн.

За згодою орендодавця з 01.05.2017 по 31.12.2017 ТОВ «Людмила» надає частину приміщення в суборенду ТОВ «Капітолій». Щомісячна оплата суборенди становить 9000 грн, у т. ч. ПДВ – 1500 грн.

Кореспонденція рахунків з обліку суборенди в орендодавця представлена в табл.1.

Таблиця 1 – Кореспонденція рахунків з обліку суборенди в орендодавця

№ з/п	Зміст операції	Сума	Бухгалтерський облік	
			Дебет	Кредит
Оренда				
1	Зараховано на забалансовий рахунок об'єкт оренди	1500000	01	–
2	Перераховано попередню оплату за оренду приміщення ТОВ «Континент»	144000	371	311
3	Відображено право на податковий кредит із ПДВ	24000	6442	6441
4	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ	24000	641/пдв	6442
5	Відображено суму орендної плати за травень	15000	949	685
6	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	3000	6441	685
7	Відображено залік вартості оренди за травень	18000	685	371
Суборенда				
1	Відображено дохід за травень від надання частини приміщення в суборенду	9000	377	713
2	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ в суборенду	1500	713	641/пдв
3	Отримано оплату суборенди за травень	9000	311	377

– Оренда терміналу для подальшого здавання їх в суборенду іншим компаніям.

Платіжний термінал – програмно-апаратний комплекс, що дозволяє здійснювати платежі в режимі самообслуговування. Платіжні термінали (термінали оплати) встановлюються на невеликій площі. Як правило, вистачає 1 м². За допомогою терміналів оплачуються послуги ЖКГ, інтернету, операторів стільникового зв'язку і т.д.

Вартість цих машин коливається від \$ 2000 до 6000, все залежить від їхніх можливостей та системи безпеки.

Найкращим варіантом для ТОВ «Людмила» буде взяти декілька терміналів в оренду.

Аналізуючи ринок, оренда площі під термінал сягає 400-800 грн. за 1 м². Оренда самого терміналу складає 22000 грн.

В обліку орендодавця здача майна орендарем у суборенду відображається в загальному порядку, без будь-яких особливостей.

Здача майна в оренду – неосновний вид діяльності, тобто доходи є іншими операційними та відображаються на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», а витрати обліковуються на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

При ремонті об'єкта, взятого в суборенду, витрати на проведення ремонту розподіляються аналогічним чином: суборендар здійснює за свій рахунок поточний ремонт, а орендодавець – капітальний (у т. ч. поліпшення), якщо інше не встановлено договором або законом.

Для орендодавця оренда терміналу не є основним видом діяльності. В обліку ці операції відображаються як в табл. 2:

Таблиця 2 – Кореспонденція рахунків з надання в суборенду терміналу

№ з/п	Зміст операції	Сума	Бухгалтерський облік	
			Дебет	Кредит
Оренда				
1	Зараховано на забалансовий рахунок об'єкт оренди (термінал)	22000	01	–
2	Перераховано попередню оплату за оренду терміналу	12000	371	311
3	Відображено право на податковий кредит із ПДВ	2000	6442	6441
4	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ	2000	641/пдв	6442
5	Відображено суму орендної плати за місяць	10000	949	685
6	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	2000	6441	685
7	Відображено залік вартості оренди за місяць	12000	685	371
Суборенда				
1	Відображено дохід за місяць від надання терміналу та частини приміщення в суборенду	18000	377	713
2	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ в суборенду	3000	713	641/пдв
3	Отримано оплату суборенди за місяць	18000	311	377

– Здавання в оренду частини приміщення площею 94 м² (на першому поверсі площа складає 58 м², на другому 36 м²) під міні-пекарню.

Приміщення для міні-пекарні має відповідати вимогам СЕС:

– Повинні бути холодна і гаряча вода, каналізація, побілені стелі і викладені плиткою стіни;

– Обов'язкова наявність вентиляції, складу та туалету;

– Не можна розміщувати міні-пекарню в підвалах приміщень.

Виходячи з цього треба надати відповідні умови для здійснення діяльності.

Про порядок проведення ремонтів орендованого майна йдеться у ст. 776 ЦК. Зокрема, сказано, що поточний ремонт речі, переданої в найм, здійснюється наймачем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом. Сторони мають право передбачити в договорі порядок проведення ремонту, у тому числі й обов'язок орендаря узгоджувати необхідність проведення ремонту, його обсяг, матеріали, що використовуються, із орендодавцем [4].

А капітальний ремонт, навпаки, проводиться за рахунок орендодавця, якщо інше не встановлено договором або законом. Зверніть увагу, у тій самій ст. 776 ЦК встановлено: якщо орендодавець вчасно не здійснить капітальний ремонт, через що орендар не зможе користуватися майном, то такий ремонт може провести й орендар. При цьому вартість ремонту зараховується в рахунок орендних платежів, або ж орендодавець може прямо компенсувати орендарю витрати, пов'язані з ремонтом.

Якщо в договорі не прописано право орендаря здійснювати поліпшення орендованої речі, то це повинен робити орендодавець.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), що призводять до збільшення первісно очікуваних економічних вигід від використання об'єкта, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»). Таким чином, витрати на ремонт, пов'язані з поліпшенням орендованого об'єкта, в орендаря відображаються за дебетом субрахунка 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після закінчення ремонтних робіт і введення об'єкта в експлуатацію в обліку робиться запис: Кт 153 – Дт 117 «Інші необоротні матеріальні активи» [1,5].

При ремонті об'єкта, взятого в суборенду, витрати на проведення ремонту розподіляються аналогічним чином: суборендар здійснює за свій рахунок поточний ремонт, а орендодавець – капітальний (у т. ч. поліпшення), якщо інше не встановлено договором або законом.

Основні кореспондуючі рахунки при відображенні в обліку операцій з ремонту, технічного обслуговування і поліпшення орендованих об'єктів основних засобів представлені в табл. 3.

Таблиця 3 – Основні рахунки при відображенні в обліку операцій з ремонту, технічного обслуговування і поліпшення орендованих об'єктів

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати щодо робіт (послуг) сторонніх підрядних організацій	15,23, 91, 92, 93, 94	685, 631
Списано матеріали, запчастини, комплектуючі, МШП при здійсненні робіт з ремонту та технічного обслуговування господарським способом	15,23, 91, 92, 93, 94	20, 22
Нараховано заробітну плату працівникам, які здійснювали ремонт і технічне обслуговування, та відображено нарахування відповідних сум ЄСВ	15,23, 91, 92, 93, 94	661, 651

За договором оренди орендар ТОВ "Сигнал" проводить капітальний ремонт орендованого приміщення, а орендодавець ТОВ "Людмила" поступово компенсує йому ці витрати, зараховуючи їх на оплату оренди. Щомісячна орендна плата – 6000 грн (у т. ч. ПДВ – 1000 грн). Капітальний ремонт обійшовся підприємству згідно акту виконаних підрядних робіт у 48000 грн (у т. ч. ПДВ – 8000 грн).

Як здійснюється капітальний ремонт за рахунок орендаря наведено в табл. 4

Таблиця 4 – Відображення витрат на ремонт орендованих основних засобів у рахунок орендної плати

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Відображено витрати на ремонт орендованого майна на підставі акта КБ-2в	91	631	90000,00
2.	Відображено ПК з ПДВ на підставі акта підрядника та отриманої ПН	641/ПДВ	631	18000,00
3.	Сплачено підрядній будівельній організації за ремонт	631	311	108000,00
4.	Виставлено орендодавцеві рахунок на суму проведених поліпшень ОЗ	377	712	108000,00
5.	Нараховано ПЗ з ПДВ	712	641/ПДВ	18000,00
6.	Дохід від реалізації поліпшень віднесено на фінансовий результат	712	791	90000,00
7.	Списано собівартість ремонту об'єкта операційної оренди як вартість необоротного активу, утримуваного для продажу	902	91	90000,00
8.	Собівартість необоротного активу, утримуваного для продажу, віднесено на фінансовий результат	791	902	90000,00
9.	Підписано акт отримання послуг з оренди за лютий 2017 року	93	685	3600,00
10.	Нараховано ПК з ПДВ	641/ПДВ	685	600,00
11.	Зараховано відшкодування від орендодавця	685	377	3600,00

Розглянемо порядок визнання витрат на капітальний та поточний ремонт основних засобів за операційної оренди в орендаря та орендодавця (рис. 1).

Незалежно від суб'єкта проведення капітального ремонту, витрати понесені під час нього, включаються до капітальних витрат та збільшують балансову вартість основного засобу з обов'язковим перерахунком амортизації на даний об'єкт [1]. Особливість лише полягає в тому, що якщо такий ремонт проводить орендар, то він повинен в балансі відобразити створений новий об'єкт основних засобів у складі інших основних засобів, незалежно від того, буде відшкодовувати понесені витрати орендар чи ні. Якщо витрати будуть відшкодовані, то в бухгалтерському обліку відшкодування відобразатиметься як реалізація новоствореного об'єкта основних засобів.

З приводу поточного ремонту, то тут ситуація простіша – згідно законодавства поточний ремонт завжди проводить орендар, який включає витрати до витрат поточного звітного періоду. Проте може бути така ситуація, коли понесені витрати на поточний ремонт є занадто великими і їх одноразове включення значно завищуватиме витрати звітного періоду, що, в свою чергу, впливатиме на оподатковуваний фінансовий результат. В такому випадку, для розмежування витрат в об'єкти оренди пропонуємо встановити поріг суттєвості, в межах якого, суми, витрачені на зміну якісних характеристик основного засобу, розглядатимуться як витрати на ремонт.



Рис. 1 – Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на капітальний та поточні ремонти орендованого в операційну оренду основного засобу

Суми, що перевищують поріг суттєвості, повинні або збільшувати балансову вартість активу і розглядатися як капітальні вкладення в об'єкт оренди, або визнаватися в бухгалтерському обліку як витрати майбутніх періодів з поступовим розподілом протягом визначеного періоду часу [6].

Отже, нами були запропоновані аналітичні рахунки для обліку операцій з суборенди: 136 «Знос (амортизація) необоротних активів в оренді», 378 «Розрахунки за необоротні активи в оренді», 713.1 «Дохід від оренди необоротних активів», 949.1 «Витрати від оренди». Для обліку орендних операцій у орендаря до існуючих рахунків запропонуємо ввести субрахунок 686 «Розрахунки за орендовані необоротні активи».

В обліку орендодавця здача його майна орендарем у суборенду відображається в загальному порядку, без будь-яких особливостей.

Облік доходів і витрат у першого орендаря, що здає майно в суборенду, аналогічний обліку в орендодавця. Тобто порядок їх віднесення на ті або інші рахунки залежить від того, є здача майна в суборенду основним видом діяльності орендаря чи ні.

Здача майна в оренду для підприємства – неосновний вид діяльності, тобто доходи є іншими операційними та відображаються на субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів», а витрати обліковуються на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Коли зданий у суборенду об'єкт потребує ремонту, то розглядаються наступні випадки:

– капітальний ремонт (прописано у договорі):

1. Орендодавцем;
2. Орендарем (в балансі відображається створений новий об'єкт основних засобів у складі інших основних засобів).

– поточний ремонт (здійснюється завжди за рахунок орендаря).

Віднесення орендних операцій до основної або неосновної операційної діяльності підприємства, різні варіанти оренди та суборенди майна спрямовані на зростання його доходів, варіанти їх відображення в обліку в свою чергу впливають на формування підсумкових показників вартості активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів у фінансовій звітності підприємства, розрахінок ключових індикаторів його фінансового стану та ефективності [7].

Аналізуючи всі варіанти здавання частини приміщення у суборенду, найбільше підходить другий. Найбільший прибуток з помірними витратами буде, якщо здавати в суборенду частину приміщення з терміналом.

Кожне підприємство прагне отримувати великі прибутки, запропоновані нами шляхи дають змогу покращити фінансовий стан підприємства та знизити витрати на іншу операційну діяльність.

Література:

1. Кірсанова В.В. Обліково-аналітичні інструменти управління реальними інвестиціями в процесі інноваційного розвитку промислових підприємств : [моногр.] / В.В. Кірсанова, Л.О. Волощук, С.В. Філіппова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 198 с. Режим доступу: <http://dspace.opu.ua/jsru/handle/123456789/6138>
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30 вересня 2003 р. / [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.financforyou.com.ua/wpcontent/uploads/2015/11/nak_minfin_561.pdf.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_018
4. Овчіннікова О.О. Відмінності обліку та звітності оренди за МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда» [Електронний ресурс] / О.О. Овчіннікова. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer38/458.pdf>.
5. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» № 181 від 28.07.2000 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
6. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/paran3882#n3882>.
7. Волощук Л.А. Финансовый анализ : [учебн. пособ.] / Л.А. Волощук, М.А. Юдин; [под ред. С.В.Филипповой]. – К.: Освіта України, 2012. - 328 с. Режим доступу: http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk_fin_analiz.pdf