

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ СПЛАТИ ОРЕНДНОЇ ПЛАТИ В РОЗМІРІ БІЛЬШОМУ, НІЖ ВИЗНАЧЕНО ДОГОВОРОМ

На дату отримання в оренду земельної ділянки сільськогосподарське підприємство-орендар дебетує позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» на вартість, указану в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»). Сума нарахованої орендної плати відображається у складі:

– загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»), якщо її не можна безпосередньо віднести до собівартості певної сільськогосподарської продукції;

– інших прямих витрат, що формують собівартості (відповідний аналітичний рахунок до рахунку 23 «Виробництво»), якщо сільськогосподарське підприємство на земельній ділянці, яка перебуває в оренді, вирощує одну культуру (п. 14 П(С)БО 16 «Витрати»).

Що стосується підстав для здійснення відповідних бухгалтерських проведення, тобто первинного документу, то часто ним вважають договір оренди. Проте така думка хибна і ось чому.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон № 996), первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. Господарські операції – це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів (п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку). Виходячи з вищевикладеного, договір не може бути первинним документом, тому що фіксує домовленість (намір) сторін про здійснення певної господарської операції, а не сам факт її проведення. Більше того підписання договору не змінює стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів жодної зі сторін договору. Такої ж думки дотримується Верховний суд України, зазначаючи, що договір не є первинним обліковим документом для цілей бухгалтерського обліку (Постанова від 15.12.2015 р. у справі № 21-4266a15; від 27.02.2018 р. у справі № 813/1766/17 (ЄДРСРУ № 72486685); від 19.03.2019 р. у справі № 809/1718/15 (ЄДРСРУ № 80580345)).

Такими документами для підтвердження господарських операцій, які зумовлені орендою землі, є, як правило, Акт (підтверджує факт надання в оренду землі в певному періоді (місяць, квартал чи рік)) та платіжне доручення або видатковий касовий ордер (засвідчують оплату за оренду). Проте, як показує практика, через значну кількість орендодавців, сільгосппідприємства не формують такі Акти. В такому разі його роль може виконати Відомість

нарахування орендної плати чи інший первинний документ, форму якого самостійно розробить та затвердить сільськогосподарське підприємство (з усіма необхідними реквізитами, визначеними у ст. 9 Закону № 996). Відсутність контролю за своєчасністю складання первинних документів може призводити до сплати орендної плати в розмірі більшому, ніж визначено договором оренди землі. Тоді в бухгалтерському обліку можливі такі варіанти фіксації господарських операцій.

Варіант 1. Орендна плата нараховується в більшому розмірі, ніж вказано в договорі (12 тис. грн, а не 10 тис. грн), тобто Акт (Відомість, інший первинний документ) складено на суму 12 тис. грн. В такому випадку ніяких переplat за розрахунками із орендодавцем у підприємства-орендаря не виникає, як і дебетового сальдо на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Таблиця 1

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано орендну плату за липень 2020 року	2311	6851	12 000
2	Утримано ПДФО з орендної плати (12 000*18 % = 2 160)	6851	6411	2 160
3	Утримано ВЗ з орендної плати (12 000*1,5 % = 180)	6851	6412	180
4	Виплачено орендну плату (12 000 – 2 160 – 180 = 9 660)	6851	301	9 960

Щодо податкових наслідків відмінностей у сумах орендної плати за договором та Актом, то для сільськогосподарських підприємств, які є платниками єдиного податку, їх немає. Для платників податку на прибуток таке нарахування орендної плати податківці можуть трактувати як неправомірне завищення витрат, а отже, заниження бази оподаткування.

Варіант 2. Орендна плата нараховується в тому ж розмірі, який вказано в договорі, тобто Акт складено на суму 10 тис. грн, але виплачувалася у більшому (видатковий касовий ордер на суму 9 660 грн). В такому випадку за дебетом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» формується позитивне сальдо, яке засвідчує сплату орендної плати сільськогосподарським підприємством-орендарем наперед.

Таблиця 2

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано орендну плату за липень 2020 року	2311	6851	10 000
2	Утримано ПДФО з орендної плати (12 000*18 % = 2 160)	6851	6411	2 160
3	Утримано ВЗ з орендної плати (12 000*1,5 % = 180)	6851	6412	180
4	Виплачено орендну плату (12 000 – 2 160 – 180 = 9 660)	6851	301	9 660

Формування позитивного сальдо за дебетом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» показано в табл. 3.

Таблиця 3

6851		Т
		0,00
		10 00
		0
2 160		
180		
9 660		
12 000	10 00	0
Сальдо на кінець	2 000	

Сальдо на початок

Відповідно до ст. 531 Цивільного кодексу України боржник має право виконати свій обов'язок достроково, якщо інше не встановлено договором, актами цивільного законодавства або не впливає із суті зобов'язання чи звичаїв ділового обороту. Законодавством про оренду землі не заборонено сплачувати орендну плату за земельну ділянку наперед за майбутні періоди. Отже, якщо договором оренди землі не встановлена така заборона, то сплата орендної плати наперед узгоджується з нормами права. Описану позицію підтримують і судді (наприклад, Рішення Олександрівського районного суду Кіровоградської області № 81522777 від 24.04.2019 р.).

Варіант 3. Орендна плата нараховується в тому ж розмірі, який вказано в договорі (Акт складено на суму 10 тис. грн), проте орендодавець отримує від орендаря дві виплати – орендну плату згідно з договором (10 тис. грн) та матеріальну допомогу (2 тис. грн). Нарахування та виплату матеріальної допомоги орендодавцям керівництво сільськогосподарського підприємства часто обґрунтовує як мотиваційно-стимулюючу виплату для підтримання належних відносин з орендодавцями. За такого варіанту на сільгоспідприємстві має бути оформлено відповідний наказ.

Сума допомоги включатиметься до доходу фізичної особи-орендодавця, який буде оподатковуватися як додаткове благо у формі безповоротної фінансової допомоги (пп. «г» пп. 164.2.17 ПКУ).

Таблиця 4

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано орендну плату за липень 2020 року	2311	6851	10 000
2	Утримано ПДФО з орендної плати (10 000*18 % = 1 800)	6851	6411	1 800
3	Утримано ВЗ з орендної плати (10 000*1,5 % = 150)	6851	6412	150
4	Виплачено орендну плату (10 000 – 1800 – 150 = 8 050)	6851	301	8 050
5	Нараховано допомогу орендодавцю	949	6852	2 000
6	Утримано ПДФО допомоги орендодавцю (2000*18 % = 360)	6852	6411	360
7	Утримано ВЗ з допомоги орендодавцю (2 000*1,5 % = 30)	6852	6412	30
8	Виплачено з каси допомогу орендодавцю (2 000 – 360 – 30 = 1 610)	6852	301	1 610