

ЦЕ ВАЖЛИВО!

Договір оренди земельної ділянки з фізичною особою є цивільно-правовим договором. Тобто для сільгосп підприємства-орендаря фізособа-орендодавець є таким самим контрагентом, як і будь-який інший постачальник чи покупець (юридична особа). А, зокрема, недоплата орендної плати свідчить про порушення умов договору оренди, що може спричинити його дострокове розірвання.

Тому дуже важливо своєчасно виявити розходження між фактично виплаченою орендною платою та передбаченою договором оренди. Зробити це можна під час проведення інвентаризації розрахунків. Призначити проведення інвентаризації можна у будь-який час на будь-яку дату. Для цього керівник має видати наказ про проведення інвентаризації та призначити інвентаризаційну комісію. До складу комісії доцільно включити юриста, бухгалтера чи іншого працівника, уповноваженого керівником сільгосп підприємства.

Комісія має провести розрахунки орендної плати, оформивши їх письмовим документом довільної форми під назвою «Розрахунок». Він додається до протоколу засідання комісії. Як протокол, так і розрахунок затверджуються керівником і є підставою для відображення результатів інвентаризації в обліку (п. 1–3 розд. IV Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.2014 р.№ 879).

Проводити інвентаризацію розрахунків з фізособами доцільно за останні три роки (строк позовної давності). За результатами інвентаризації може бути виявлено як недоплату, так і переплату орендної плати за землі приватної власності. Про наслідки переплати див. на с. 23 цього номера, а в цьому матеріалі розглянемо наслідки недоплати орендної плати.

НЕДОПЛАТА ОРЕНДНОЇ ПЛАТИ ВИПРАВЛЯЄМО ПОМИЛКУ

Олександр Голубовський,
консультант із бухгалтерського обліку та оподаткування

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

При виявленні недоплати орендної плати слід з'ясувати причини, через які це сталося. Наприклад, орендна плата могла бути нарахована в меншому розмірі за рахунок непроведення індексації. Крім того, слід звернути увагу, які санкції передбачено за несвоєчасну виплату орендної плати. Якщо договором передбачено сплату штрафу і пені, це означає, що, крім донарахування власне орендної плати (з урахуванням індексації), потрібно нарахувати штраф та пеню.

Нагадаємо, що сума орендної плати включається до собівартості сільгосп продукції (Дт 23, 91 – Кт 685; Дт 27 – Кт 23). Своєю чергою, на собівартість сільгосп продукції зменшувався фінрезультат під час її продажу (Дт 901 – Кт 27, потім Дт 791 – Кт 901) та, як наслідок, прибуток (рахунок 44).

Отже, недонарахування орендної плати у минулих періодах вплинуло на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Відповідно до п. 4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» **якщо помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), вони виправляються шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року.** Тобто донарахування орендної плати за минулі роки здійснюється в році виявлення помилки проводкою:

Дт 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» – Кт 685.

Зверніть увагу! Якщо сільгосппродукція, яка була вирощена у минулому році (минулих роках) на земельних ділянках, за які донараховується орендна плата, не реалізована станом на початок поточного року, то собівартість такої продукції ще не увійшла до складу витрат та, відповідно, не зменшила фінансових результатів. В такому разі можна виправити помилку не через рахунок 44, а через зміну собівартості нереалізованої сільгосппродукції. Тобто донарахування орендної плати можна здійснити проводкою:

→ Дт 27 – Кт 685.

Якщо не реалізована лише частина сільгосппродукції, суму помилки потрібно розподіляти як на собівартість сільгосппродукції, так і на рахунок 44. Наприклад, якщо недоплата орендної плати за минулий рік становить 10 000 грн і торік продано тільки 30% від вирощеної сільгосппродукції, а 70% – залишки на початок поточного року, то помилку виправляють таким чином:

→ Дт 44 Кт 685 – 3 000 грн (10 000 x 30%);

→ Дт 27 Кт 685 – 7 000 грн (10 000 x 70%).

Штраф і пеню слід зарахувати до інших операційних витрат (Дт 948 – Кт 685). Це витрати періоду, в якому виявлено і виправлено помилку.

ФІНЗВІТНІСТЬ

Відповідно до п. 5 П(С)БО 6 за всі попередні періоди, в яких наявна помилка, потрібно скласти виправлену (уточнену) фінзвітність. Виправлена фінзвітність заповнюється так, начебто помилки не було. Тобто у звіті про фінрезультати показується більша сума витрат від собівартості проданої продукції, а у балансі зменшується сума прибутку чи збільшується сума збитку. Подається така фінзвітність до органу статистики, а в разі, якщо сільгоспідприємство є платником податку на прибуток, то разом із уточнюючою декларацією з цього податку – до податкового органу.

Стосовно оприлюднення фінзвітності зауважимо, що сільгоспідприємства, які повинні її оприлюднювати, можуть прийняти рішення про недоцільність повторного оприлюднення (п. 20.3 П(С)БО 6).

ВІД РЕДАКЦІЇ

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінзвітності. Критерії суттєвості визначаються підприємством самостійно і закріплюються в обліковій політиці.

Відповідно, несуттєва помилка не позбавляє фінзвітність статусу достовірної. Тобто подавати нову фінзвітність за минулі періоди в разі допущення несуттєвої помилки не потрібно.

Таким чином, виявивши недоплату орендної плати, сільгоспідприємство може уточнити поріг суттєвості та внести зміни до наказу про облікову політику (зразок цього наказу див. в «АгроPRO», 2021, № 2, с. 32).

Втім, якщо сільгоспідприємство є платником єдиного податку (не є платником податку на прибуток) та не належить до середніх або великих підприємств (які зобов'язані оприлюднювати свою фінзвітність), а також не має вимогливих інвесторів-користувачів фінзвітності, то неподання виправленої фінзвітності не матиме негативних наслідків навіть у випадку, якщо помилки перевищують поріг суттєвості.

Простіше кажучи, подавати виправлену фінзвітність до органу статистики не обов'язково незалежно від суми помилки.

ОПОДАТКУВАННЯ ТА ВИПЛАТА

Після збільшення суми орендної плати та нарахування штрафу і пені збільшиться заборгованість на субрахунок 685.

Із донарахованої суми необхідно утримати ПДФО і військовий збір. Фактично штраф виступатиме іншим доходом, наданим фізособі. Утримання податків здійснюється в періоді, в якому оформлено протокол проведення інвентаризації розрахунків (тобто в періоді виправлення).

Наприклад, якщо розрахунок стосовно донарахування орендної плати оформили 18.08.2021 року, то

цією ж датою відображають нарахування платежів (орендної плати, штрафів та пені) та утримують податки: Дт 685 – Кт 641, 642.

Надалі утримані податки перераховують до бюджету в загальному порядку:

- під час виплати доходу фізособі-орендодавцеві через банківську установу (пп. 168.1.2 Податкового кодексу України, далі – ПКУ) – якщо в умовах наведеного прикладу заборгованість виплачується у серпні;
- у разі виплати готівкою з каси – протягом трьох банківських днів із дня, що настає за днем виплати (пп. 168.1.4 ПКУ) – якщо заборгованість виплачується у серпні;
- якщо дохід нараховано у серпні, але не виплачено у цьому місяці, то до 30 вересня, тобто протягом 30 календарних днів за місяцем, в якому нараховано дохід (пп. 168.1.5 ПКУ).

На думку юристів, перерахування таких виплат орендодавцю доцільно здійснювати окремим платіжним дорученням (із зазначенням доплати по оренді та штрафу і пені), аби у разі виникнення з ним спору сільгоспідприємство могло довести, що помилка в розрахунку орендної плати виправлена і сума, якої не вистачає, виплачена.

Якщо сільгоспідприємство є платником податку на прибуток, то збільшення орендної плати за минулі роки вплине на фінрезультат до оподаткування та, як наслідок, на об'єкт оподаткування податком на прибуток таких минулих років. Отже, потрібно буде подавати уточнюючі декларації з податку на прибуток за минулі періоди.

Разом з такими деклараціями подається уточнена фінзвітність. Причому щодо виправлень у податковій звітності чинне правило п. 50.1 та п. 102.1 ПКУ, за яким самостійне виправлення помилки допускається не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання відповідної декларації. Якщо сільгоспідприємство є платником ЄП III чи IV груп, то донарахування орендної плати на його податковий облік не вплине.

Приклад

Сільгоспідприємство за наслідками інвентаризації виявило недоплату орендної плати фізособам за минулі роки на суму 10 000 грн. За договорами оренди в такому випадку передбачено штраф у розмірі недоплати – 10 000 грн та пеню – 1 500 грн.

Сільгосппродукція минулих років, за які виявлена недоплата, продана.

З донарахованих сум сільгоспідприємство утримало податки, які перерахувало до бюджету. А суми орендної плати за вирахуванням податків перерахувало на банківські картки орендодавців.

Відображення таких операцій в бухгалтерському обліку показано в таблиці:

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
		Дт	Кт	
1	Донараховано орендну плату за минулі роки	44	685	10 000
2	Нараховано штраф і пеню	948	685	11 500
3	Утримано ПДФО (21 500 x 18%)	685	641	3 870
4	Утримано військовий збір (21 500 x 1,5%)	685	642	322,50
5	Виплачено донараховані кошти орендодавцям (21 500 – 3 870 – 322,50)	685	311 (301)	17 307,50
6	Перераховано до бюджету ПДФО	641	311	3 870
7	Перераховано до бюджету військовий збір	642	311	322,50

Наша сторінка на «Фейсбуці»: АгроPRO