МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА
Факультет економіки і підприємництва

Кафедра обліку і оподаткування

Допущено до захисту
“_____” _____ 2023 р.
Зав. кафедри, д.е.н., професор
_____ **Мельник Л.Ю.**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ У ТОВ «БЕЗПЕЧНА» УМАНСЬКОГО РАЙОНУ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Виконала – студентка 2 курсу, групи 21 м-з-о освітньої програми «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування
Лукацька Марина Русланівна

Науковий керівник – к.е.н., доцент
Андрусяк Василь Миколайович

Умань – 2023

Реферат

на кваліфікаційну роботу:
«Облік і оподаткування орендних операцій у ТОВ «Безпечна» Уманського району Черкаської області»
студентки факультету економіки та підприємництва
Уманського національного університету садівництва
Коцеруб Марини Русланівни

Оренда – досить різнобічна господарська операція, яка пов'язана з вирішенням цілого ряду питань юридичного, податкового і бухгалтерського характеру. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце і зміст обліку і оподаткування орендних операцій, обґрунтувати його методологію в системі бухгалтерського обліку. В кваліфікаційній роботі використано теоретичний матеріал з сучасних навчальних посібників, наукових статей та інших праць провідних науковців. Робота складається із трьох розділів. Загальний об'єм роботи складає 55 сторінок. Робота містить 15 таблиць, 13 рисунків, 2 додатків. Кількість використаних джерел становить 48 наукових праць.

Метою дослідження є вивчення та оцінка системи обліку орендних операцій сільськогосподарських підприємств з метою обґрунтування перспективи розвитку лізингу в сучасних умовах господарювання суб'єктів аграрної сфери.

Перший розділ роботи – теоретичний. В ньому висвітлено проблеми обліку і оподаткування орендних операцій. Розглянуто нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування орендних операцій.

В другому розділі висвітлена організаційно-економічна характеристика ТОВ «Безпечна», охарактеризовано ресурси підприємства, його спеціалізація. Описано стан бухгалтерського обліку і оподаткування орендних операцій.

В третьому розділі внесено пропозиції щодо удосконалення обліку і оподаткування орендних операцій.

Анотація

В кваліфікаційній роботі на прикладі ТОВ «Безпечна» Уманського району Черкаської області досліджено проблеми обліку і оподаткування орендних операцій, розроблено заходи по удосконаленню обліку і оподаткування орендних операцій на підприємстві.

Ключові слова: бухгалтерський облік, оренда, оподаткування, ефективність.

The summary

In the qualification work, on the example of Bezpechna LLC of the Uman district of the Cherkasy region, the problems of accounting and taxation of lease transactions were investigated, measures were developed to improve the accounting and taxation of lease transactions at the enterprise.

Keywords: accounting, rent, taxation, efficiency.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ	7
РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ	13
2.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства	13
2.2. Облікова політика підприємства щодо обліку і оподаткування орендних операцій	18
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ	37
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	49
ДОДАТКИ	55

ВСТУП

На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, придбання сучасного обладнання, впровадження новітніх технологій. 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.

Надання активів в оренду – одна з найпоширеніших операцій, яка дає змогу отримати їм додаткові надходження у вигляді орендної плати. Облік орендних операцій відзначається широким спектром проблем, які стосуються їх визначення, класифікації, визнання, оподаткування, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, нормативно-правового забезпечення. Різноманітність класифікацій орендних операцій залежить від різноманітності основних ознак (критеріїв) поділу. Різні види орендних операцій відображаються в бухгалтерському обліку по-різному, і до того ж впливають на порядок їх оподаткування. Попри те, що в законодавстві України дедалі чіткіше простежується тенденція щодо встановлення особливого регулювання для окремих категорій орендних операцій, встановити належність тих чи інших орендних операцій до певної категорії залишається проблематичним.

Недостатня дослідженість економічно-правового змісту орендних операцій, недосконаліть чинного законодавства, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвели до існування значної кількості питань теоретичного та методичного характеру, що потребують подальшого опрацювання. Це обумовлює актуальність дослідження.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку орендних операцій зробили вітчизняні вчені: Брадул О.М., Валєєва О.Д., Головко І.О., Іщенко Я.П., Квасній Л.В., Коба О.В., Лепетан І.М., Максименко І.Я., Никитченко Ю.В., Павелко О.С., Проскура К.П., Ушакова О.А. та інші.

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є вивчення та оцінка системи обліку орендних операцій сільськогосподарських підприємств з метою обґрунтування перспективи розвитку лізингу в сучасних умовах господарювання суб'єктів аграрної сфери.

Відповідно до мети магістерської роботи необхідно виконати такі завдання:

- розкрити економічну сутність оренди та орендних операцій;

- розкрити методичні підходи до обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами;

- розкрити організацію обліку та розрахунків з бюджетом сільськогосподарських підприємств;

- охарактеризувати методику обліку оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення;

- розкрити порядок обліку та оподаткування оренди об'єктів основних засобів;

- розглянути перспективи розвитку лізингу в сучасних умовах господарювання суб'єктів аграрної сфери;

- обґрунтувати методику обліку активі із права користування майном.

Об'єктом дослідження є облік і оподаткування орендних операцій в ТОВ «Безпечна» Уманського району Черкаської області.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні аспекти обліку облік і оподаткування орендних операцій на підприємстві.

При проведені досліджень використовувались такі методи і способи: монографічний, порівняння, економіко-статистичні, графічні, розрахунково-аналітичні методи.

Інформаційною базою дослідження для написання роботи стали Закони України, Укази Президента України, Постанови Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України; нормативні та законодавчі документи Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України з обліку запасів, наукові праці відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, довідкова і періодична література, а також

фактичний цифровий матеріал сільськогосподарських підприємств, бухгалтерська та фінансова звітність підприємства.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Виникнення оренди – це наслідок можливості реалізувати право будь-якої особи на реалізацію підприємницької діяльності. Світовий досвід і світова практика доводять, що на кожному історичному етапі оренда стає органічною складовою виробничих, економічних, соціальних відносин та сприяє ефективному використанню накопиченого всіма попередніми формаціями елементами матеріального базису виробництва. Ідея оренди походить з глибини віків, проте її актуальність не знижується ні з перебігом часу ні з переходом від одного типу економічної системи до іншої. Розуміння оренди засновано на розмежуванні права власності і права користування майном, при збереженні прав власності орендодавця [7, с. 134].

Нездатність або недоцільність ефективного використання майна суб'єктом-власником, з одного боку, а також відсутність достатніх виробничих потужностей для провадження або розширення діяльності та фінансових ресурсів для їх придбання у суб'єкта-користувача – з іншого є об'єктивними та основними передумовами виникнення орендних відносин [5].

Аналіз публікацій, які присвячені питанням оренди, за останнє десятиліття дозволяє констатувати, що дане питання досліджувалося у понад три сотні публікацій (причому, дві третини цих публікацій присвячені питанням оренди, а одна третина – лізингу). Дослідивши частину з них, можемо відзначити, що у цих публікаціях доречно виділити чотири основні напрями дослідження (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Основні напрями наукових публікацій, які присвячені питанням оренди [6]

Напрям дослідження	Автори публікації
Теоретичні питання лізингу та оренд	Д.О. Дацковська, О.Г. Кірдіна, П.Є. Матковський, Ю.В. Никитченко, С.М. Попова та інші.
Облікове відображення орендних операцій	А.І. Павленко, А.С. Крутова, В.В. Лебеденко, К.П. Проскура, Л.І. Бойко, Л.Й. Романенко, Н. Ніколенко, О.В. Коба, О.Г. Дроздова, О.М. Єремян, С.М. Кафка, С.О. Катькало, Ю.В. Подмешальська та інші.
Аналіз операцій, пов'язаних з орендою та лізингом	В.М. Гаврилюк, К.Л. Нетудихата, М.О. Дергалюк, Н.О. Потапова та інші.
Контроль та аудит операцій з орендними операціями	А.Є. Горбунова, А.О. Семенець, В.Круковська, І.І. Демко, К.Д. Білоус, Л.А. Бєляєва, Т.І. Хомуляк та інші.

У таблиці 1.2 представлено аналіз результатів дослідження різних науковців з питань оренди необоротних матеріальних активів.

Таблиця 1.2

Результати дослідження науковців з питань оренди необоротних матеріальних активів

Автор	Результат дослідження
Теоретичні питанням лізингу та оренди:	
2015 р. П.Є. Матковський	досліджував проблемні елементи моделі методичного забезпечення обліку лізингових операцій. На його думку, вони мають розроблятися на основі єдності та послідовності застосування принципів лізингу, що дозволить об'єктивно та з високою достовірністю відображати в обліку лізингові операції на основі їх економічного аспекту, а також знизити ризики некоректності застосування законодавства у сфері лізингу. Крім того, автор вважає, що слід розробляти локальні стандарти бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю, які враховують міжнародний досвід і діючі норми вітчизняного законодавства;
2018 р. О. Г. Кірдіна, Д. О. Дацковська	навели перелік принципів для оптимізації структури активів підприємства, які направлені на забезпечення його фінансової безпеки, а також визначено основну мету й завдання управління активами в контексті забезпечення фінансової безпеки підприємства. Автори дійшли висновку про доцільність застосування програмно-цільового підходу до процесу управління активами, оскільки це дає можливість комплексно вирішити проблеми їх ефективного управління на засадах раціонального використовування;
2019 р. А.Д. Петрашевська, А. С. Процей, І. В. Яцкевич	розглядали види кредитів в негрошових формах та провели порівняльну характеристику їх переваг та недоліків для обґрунтування найдоцільнішого способу кредитування. Крім того, проаналізували різні підходи до трактування змісту понять «лізинг» та «оренда», визначені їх переваги при застосуванні в господарській діяльності. На їх думку, відмінності лізингу від оренди є істотними, тому рішення має бути обґрунтованим.
Облікове відображення орендних операцій:	
2015 р. С. А. Крутова, 2017 р. С. М. Кафка, Л. І. Бойко, О. М. Єремян	висвітили особливості ведення бухгалтерського обліку у орендоодержувача безпосередньо лізингових операцій (особлива увага акцентувалася на облік операцій ремонту у орендоодержувача, облік отримання страхового відшкодування та облік операцій оперативного лізингу в орендоодержувача) та запропонували вести аналітичний облік об'єктів, одержаних в лізинг, і за кожним об'єктом і за напрямом використання, а також залежно від напряму використання об'єкта лізингу через їх віднесення на рахунок або субрахунок, на яких будуть відображатися витрати, що пов'язані зі сплатою платежів за лізинг;
2016 р. О.В. Коба, С.О. Катькало, А.І. Павленко, Ю.В. Подмешальська, Л.Й. Романенко	досліджували основні положення міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 16 «Оренда». Дійшли висновку щодо необхідності впровадження підходу щодо обліку орендних операцій в орендаря на умовах використання єдиної загальноприйнятої моделі обліку оренди (будь-яка оренда має відображатися у балансі орендаря як в активах, так і в зобов'язаннях);
2018 р. С. В. Хома, У. З. Костюк	розглядали основні положення міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 16 «Оренда». Визначено нові підходи до відображення в обліку орендаря орендних операцій за єдиною моделлю обліку оренди. Згідно з цією моделлю будь-яку оренду (операційну або фінансову), слід визнавати як в активах, так і в зобов'язаннях балансу орендаря.

Продовження таблиці 1.2

Облікове відображення орендних операцій:	
2015 р. В.М. Гаврилюк	надав нове трактування сутності категорії «ефективність» та наголосив на важливому значенні її оцінки для реалізованих інвестиційних проектів. Автором проведено аналіз різних методів оцінки ефективності інвестиційних проектів та визначено їх переваги й недоліки. Крім того, він аргументував неохідність застосування певних прийомів інвестиційного аналізу для розробки методик оцінки ефективності лізингу; запропонував новий підхід до обрання методики оцінки лізингової операції; навів перелік складових елементів методик для їх використання при побудові алгоритму розрахунку ефективності операції лізингу; визначив переваги та недоліки використання різних методик оцінки ефективності лізингової операції; розкрив аспекти вибору методик на різних рівнях здійснення лізингових операцій;
2015 р. М.О. Дергалюк	розглянуто лізинг з такої позиції, що він є інструментом відновлення виробничо-технічного потенціалу регіональних підприємств агропромислових комплексів.
Контроль та аудит орендних операцій:	
2018 р. Л.А. Бєляєва, К.Д. Білоус	розглянули зміст категорійного поняття «контроль орендних операцій» та аргументували необхідність його здійснення. Дослідили проблемні аспекти проведення внутрішнього та зовнішнього контролю орендних операцій та уточнили напрями перевірки. Також розробили організаційне і методичне забезпечення процедур контролю операцій з оренди, сформували головні аспекти та умови проведення інвентаризації, виявили особливості здійснення ремонту, поліпшення, модифікації або дообладнання об’єктів оренди. Запропонували перелік етапів проведення контролю, методичні прийоми, документальне оформлення та фактографічна інформація його на основі оцінки діючої системи контролю операцій з оренди та сформулювали рекомендації щодо удосконалення їх контролю
2019 р. О.В. Круковська	автор запропонувала шляхи удосконалення змісту систем обліку та програм контролю й аудиту лізингової діяльності, які мають ґрунтуватися на такому: юридичній експертизі договору лізингу, який ураховує певний вплив положень щодо ведення бухгалтерського обліку; перевірці наявності, достовірній оцінці вартості та документальному оформленні об'єктів лізингу, які прийняті до обліку; обов’язковій перевірці обліку лізингових платежів; перевірці сум амортизаційних нарахувань на об'єкти лізингу; перевірці вірності «списання лізингових платежів» до складу витрат, які використовуються у процесі оподаткування прибутку; вивченні й оцінці відповідності реєстрів податкового обліку.

Джерело: [6]

Різні підходи до трактування сутності категорії «оренда» має не тільки теоретичне, а і прикладне значення, зокрема для практичного регулювання орендних відносин нормативно-правовими актами. Варто звернути увагу на той факт, що більшість авторів при визначенні оренди виходять з положень нормативно-правових актів, проте й у цих документах мають місце різні підходи. Вважаємо за доцільне зосередити увагу на змістовному наповненні категорії

«оренда» у нормативно-правових актах, оскільки вони мають суттєвий вплив на регулювання всіх відносин, що пов’язані з орендою.

В таблиці 1.3 представлені визначення оренди, які містяться у відповідних вітчизняних нормативних документах.

Таблиця 1.3

Нормативно-правове регулювання оренди та орендних відносин

Нормативний документ, що визначає категорію	Категорія для визначення
Господарський кодекс України (стаття 283)	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності
Цивільний кодекс України (стаття 759)	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов’язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк
Закон України «Про оренду державного та комунального майна» (стаття 2)	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда»	Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу

Джерело: [47, с. 121]

Сьогодні єдиного визначення поняття оренди в законодавстві і нормативних положеннях не існує, хоча й принципових відмінностей чи суперечностей між ними теж немає [5, с. 103].

Як бачимо, усі визначення, що наведені в нормативних документах та літературних джерелах відображають сутність оренди як наймання майна та землі в користування за плату і на певний строк [21, с. 105]. Порівняння засвідчує, що поняття оренди обов’язково передбачає перетин із такими поняттями, як договір, користування, плата, термін.

Ткаченко А.С. [44, с. 60] орендні операції з позиції власника об’єкта оренди характеризує як одну із форм економічних відносин, що є процесом тимчасового передавання права користування й розпоряджання об’єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами, нематеріальними активами та іншим майном) на еквівалентний його вартості розмір орендної плати (рис. 1.1).

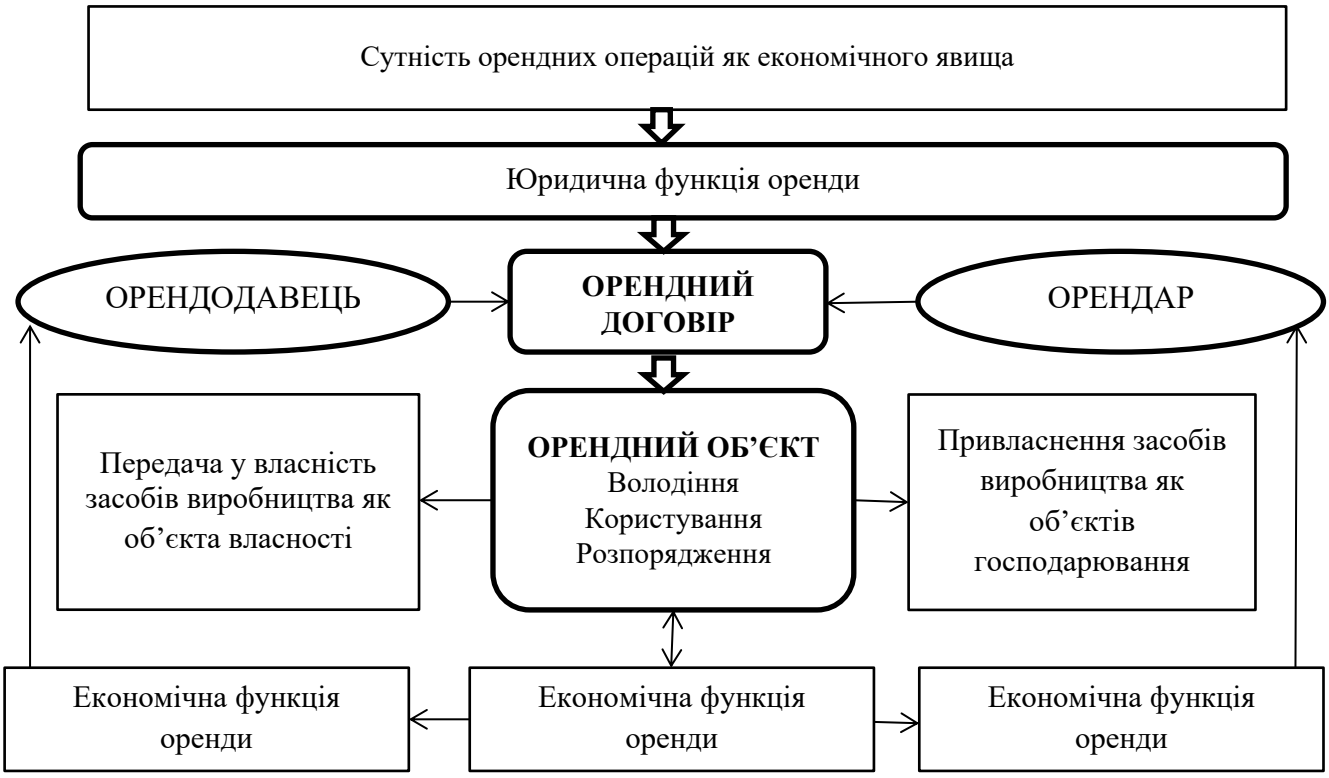


Рис. 1.1. Орендні операції в системі економічних відносин: обліковий аспект [44, с. 60]

Даний підхід дає можливість розкрити юридичний та бухгалтерський підходи до трактування сутності оренди (рис. 1.2).

Обидва підходи не суперечить, а лише взаємодоповнюють один одного. У вітчизняному законодавстві вони використовуються паралельно: юридичний – у національних положеннях для комерційного та державного секторів економіки; бухгалтерський – у Податковому кодексі України [20, с. 156].

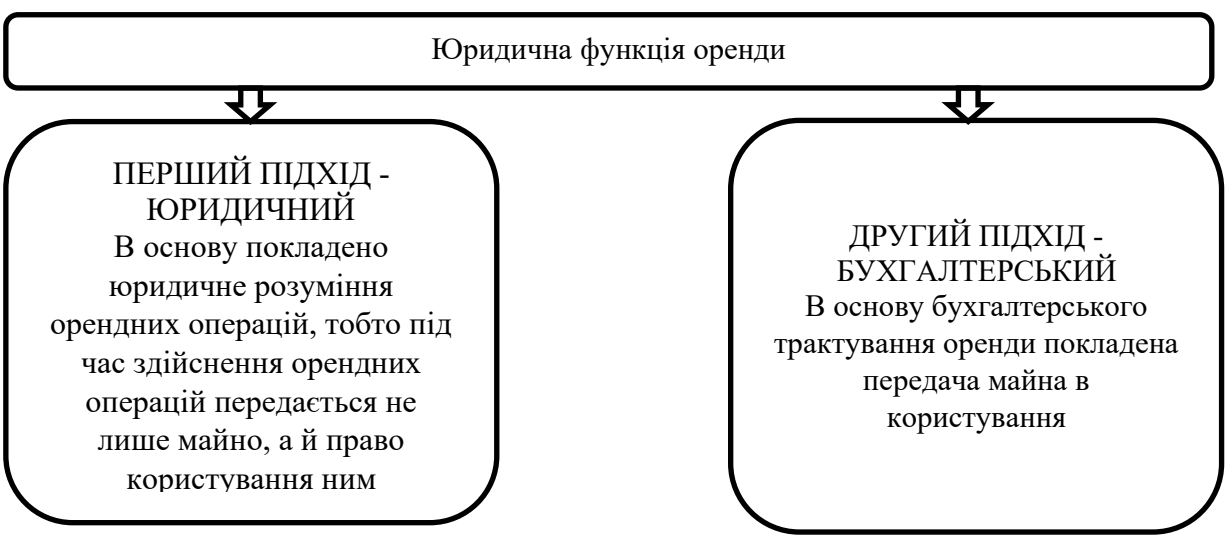


Рис. 1.2. Підходи до розуміння орендних операцій [20, с. 156]

Створення належного правового поля оренди є важливим завданням для забезпечення збалансованого й ефективного розвитку орендних відносин. На сьогодні в Україні основними документами, які регулюють орендні відносини, є: Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». У разі виникнення питань щодо обліку орендних операцій також необхідно використовувати положення МСБО 17 «Оренда», оскільки в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» зазначається, що принципи і методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності не повинні суперечити міжнародним стандартам.

РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Безпечна» засноване в 2007 році юридичною особою ТОВ «Безпечна». Кінцевими бенефіціарними власниками товариства є громадяни Нідерландів Беренд Попке ван Дер Вельде, Герріт Тонкенс та Хузінха Корнеліс Хендрік.

Основний вид діяльності – виробництво сільськогосподарської продукції рослинництва та тваринництва.

Аналізуючи фінансову звітність товариства (ф.1 «Баланс»), необхідно звернути увагу на основні зміни майна та капіталу на протязі п`яти років (рис. 2.1).

Таблиця 2.1

Структура власного капіталу в ТОВ «Безпечна»

Найменування показників	2018 р.		2020 р.		2022 р.		2022р. до 2018р.
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	%	(+,-), тис. грн
Зареєстрований капітал	40	0,1	40	0,2	40	0,3	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	28771	99,9	24126	100,0	12886	99,7	-15885
Власний капітал	28811	100,0	24086	99,8	12926	100,0	-15885

Зареєстрований власний капітал ТОВ «Безпечна» на протязі досліджуваного періоду не змінився. Суттєво зменшилися на 2519 тис. грн. довгострокові зобов`язання, що свідчить про поступове виплачування довгострокових кредитів. Вони були направленні на закупівлю сучасної сільськогосподарської техніки.

Поточна кредиторська заборгованість в 2022 році в порівнянні з 2017 роком збільшилася в 5,6 рази та становить 13826 тис. грн.

Динаміка змін необоротних і оборотних активів ТОВ «Безпечна» наведено на рис. 2.1.

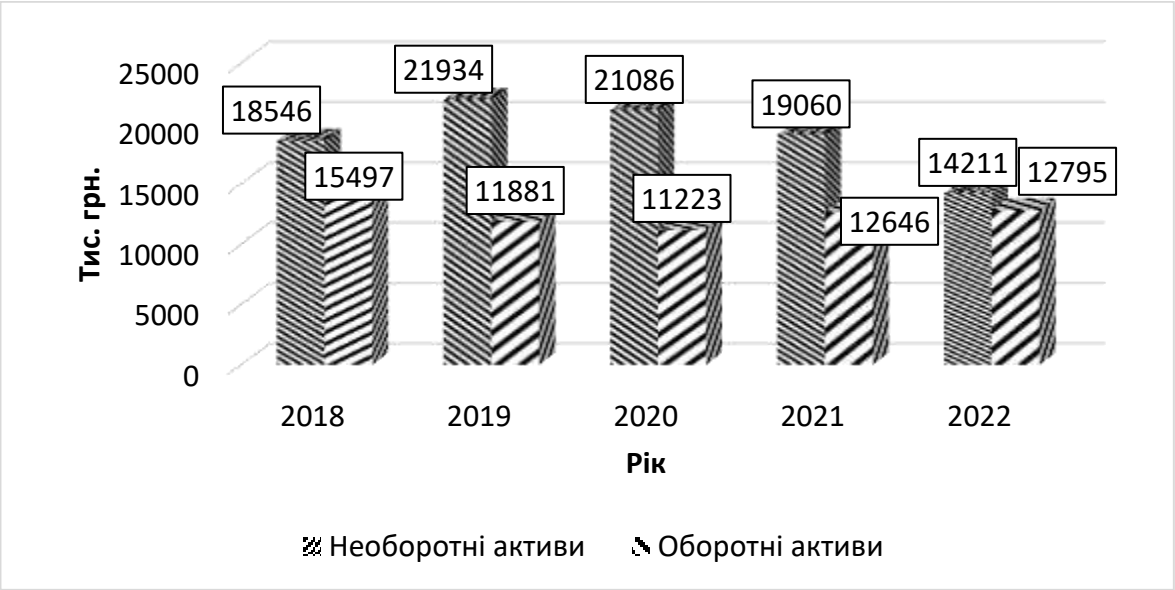


Рис. 2.1. Динаміка необоротних і оборотних активів в ТОВ «Безпечна»

Загальна вартість необоротних активів в 2022 році в порівнянні з 2017 роком зменшилася в 23,4% та становить 14211 тис. грн. В структурі необоротних активів «Основні засоби» займають 94,3%, та 0,7% займають довгострокові біологічні активи. До складу яких в ТОВ «Безпечна» входять – свині.

В аналізі оборотних активів прослідковується загальна тенденція на зменшення вартості запасів та поточної дебіторської заборгованості в 2022 році в середньому на 20% в порівнянні з 2017 роком. Але, якщо зіставити вартість запасів та поточної дебіторської заборгованості за попередні три роки, то суттєвих змін не відбулось.

Показники забезпеченості основними та оборотними засобами у ТОВ «Безпечна» наведено в таблиці 2.2.

Ефективне сільськогосподарське виробництво неможливо без сучасної високотехнологічної техніки. Оцінюючи рух та функціональний стан основних засобів ТОВ «Безпечна», необхідно зробити наголос на основні зміни, які відбулись за досліджуваний період.

Так, в 2022 році на кінець періоду загальна вартість основних засобів зменшилася на 18,5. В першу чергу це пов`язано з вибуттям з підприємства об`єктів основних засобів, а саме відбулось списання зношених основних засобів.

Таблиця 2.2

Забезпеченість основними та оборотними засобами ТОВ «Безпечна»

Показники	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2022 р. до 2018 р.	
						тис. грн.	%
Валова продукція в постійних цінах 2010 р., тис грн.	19973	16328	16481	9225	10083	-9890	50,5
Середньорічна кількість працівників, осіб	42	45	54	45	42	0	100,0
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	16447	18929	17200	15292	13403	-3044	81,5
Капіталовіддача, грн.	1,2	0,9	1,0	0,6	0,8	-0,5	62,0
Капіталоємність, грн.	0,8	1,2	1,0	1,7	1,3	0,5	161,4
Капіталоозброєність, тис. грн.	391,6	420,6	318,5	339,8	319,1	-72,5	81,5
В розрахукну на 1 грн основних засобів чистого доходу, грн.	2,9	2,5	2,0	2,1	2,8	-0,1	95,0
чистого прибутку, грн.	0,2	-0,1	-0,2	-0,7	0,0	-0,2	2,3
Норма прибутку (збитку),%	8,2	-3,7	-12,5	-40,3	0,2	-8,0	х

Також є тенденція в уцінці та списанні основних засобів. В зв`язку з тим, що збільшилась вартість основних засобів в 2022 році, суттєво збільшилась сума нарахованої амортизації. В ТОВ «Безпечна» використовують прямолінійний метод амортизації, який діє на всі об`єкти основних засобів не залежно від призначення. Показники ефективності використання основних засобів в 2022 році в порівнянні з 2018 роком зменшились. Так капіталовіддача в 2022 році в порівняння з 2018 роком зменшилась на 38,0%, відповідно показник капітаємності збільшився на 61,4%. Капіталоозброєність зменшилася на 18,5%, головним чином через зменшення обсягів виробництва валової продукції за роки що досліджувались, зменшилась на 49,5%.

У короткостроковій перспективі критерієм оцінки фінансового стану підприємства виступає його ліквідність і платоспроможність. Аналіз даних показників в ТОВ «Безпечна» в таблиці 2.3 показує, що фактичні показники ліквідності на підприємстві різко відрізняться від нормативних значень.

Таблиця 2.3

Розрахунок показників ліквідності ТОВ «Безпечна» на кінець року

Показник	2018р.	2019р.	2020р.	2021 р.	2022р.	2022р. до 2018 р. (+,-)
Грошові кошти і короткострокові вкладення, тис. грн.	590	1	451	30	553	-37
Оборотні активи, тис. грн.	15497	11881	11223	12646	12795	-2702
Запаси, тис. грн.	4637	4270	5246	6906	6055	1418
Короткострокові зобов'язання, тис. грн.	2459	3296	7196	18321	13826	11367
Коефіцієнт абсолютної або миттєвої ліквідності	0,24	0,00	0,06	0,00	0,04	-0,20
Коефіцієнт швидкої ліквідності	4,42	2,31	0,83	0,31	0,49	-3,93
Коефіцієнт загальної ліквідності	6,30	3,60	1,56	0,69	0,93	-5,38

Як показують проведені дослідження коефіцієнт загальної ліквідності ТОВ «Безпечна» в табл. 2.5 різко зменшився з 6,3 у 2018 році до 0,93 у 2022 році, тобто на 5,38 п. При цьому його значення не потрапляє в діапазон допустимих нормативних значень цього коефіцієнта (1,5 … 2,5). В 2020 та в 2022 роках коефіцієнт абсолютної або миттєвої ліквідності наближався до нуля. Це означає, що наявні грошові кошти підприємства значно менші, ніж поточні зобов'язання. А саме в 2021 році поточні зобов'язання перевищували грошові кошти підприємства в 610 разів. Коефіцієнт швидкої ліквідності в 2022 році в порівнянні з 2018 роком зменшився на 3,93 п. і в 2022 році став менше нормативного значення (0,6 … 0,8). Таким чином ТОВ «Безпечна» в 2022 році стало неплатоспроможним підприємством тобто існує фінансовий ризик, як для самого підприємства, так і для його партнерів. Низький рівень платоспроможності і

ліквідності, як правило свідчить про погану організацію матеріально-технічного забезпечення або ускладнення збуту продукції.

Оцінка фінансово-економічного стану підприємства за певний період здійснюється на підставі аналізу звітів про фінансовий результат, про рух грошових коштів, про власний капітал і системи розрахункових показників. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Безпечна», тис. грн.

Показник	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2022р. до 2018 р. (+,-)
Чистий доход від реалізації продукції	48480	47868	34801	32374	37524	-10956
Інші операційні доходи	22	41	13297	9146	9183	9161
Разом доходи	48502	47909	48098	41520	46707	-1795
Собівартість реалізованої продукції	42993	45706	35790	36233	32570	-10423
Інші операційні витрати	2400	2890	15466	16248	13871	11471
Разом витрат	45393	48596	51256	52481	46441	1048
Фінансовий результат від операційної діяльності	3109	-687	-3158	-10961	266	-2843
Частий прибуток (+), збиток (-)	2608	-1139	-3547	-11249	49	-2559
Рівень рентабельності (+), збитковості (-), %	6,1	-2,5	-9,9	-31,0	0,2	-5,9

ТОВ «Безпечна» починаючи у 2022 році в порівнянні з 2018 роком втратило 11,0 млн. грн чистого доходу. Собівартість реалізованої продукції також в 2022 році була меншою, ніж у 2018 році. Якщо в 2018 році цей показник становив 43,0 млн. грн., то в 2022 році – 32,6 млн. грн., що на 10,4 млн. грн. менше або на 24,2%. Таким чином спостерігаємо зменшення собівартості реалізованої продукції більшими темпами, ніж надходження на підприємство виручки від реалізації робіт і послуг.

Ефективність діяльності підприємства має тенденцію до значного зменшення. Чистий прибуток підприємства у 2018 році становив 2608 тис. грн., а в 2022 році підприємство отримало 49,0 млн. грн. прибутку. За останні пять років на підприємстві, що досліджувалось значно зросли інші операційні витрати. Саме

вони різко підвищили рівень збитковості ТОВ «Безпечна». Так у у 2022 році в порівнянні з 2018 роком рівень рентабельності зменшився на 5,9 в.п.. і в 2022 році рівень рентабельності становив 0,2%.

2.2. Облікова політика підприємства щодо обліку і оподаткування орендних операцій

Сучасні орендні відносини – це відносини, засновані на принципах підприємництва між власником засобів виробництва та їх користувачем. Підприємницька функція оренди передбачає комплекс характеристик, зокрема, зміну структури виробництва, кадрове забезпечення, ефективне управління, матеріально-технічне постачання, пошук вигідних каналів збуту продукції, залучення інвестицій для розширеного виробництва, економічну свободу у виборі партнерів та прийнятті рішень, соціальний захист працівників, зобов'язання з виплати орендної плати тощо [15, с. 137].

Дослідження розвитку орендних відносин охоплює кілька напрямів, а саме оренду землі, майнові відносини, а також лізинг як специфічну форму орендних відносин [15, с. 137].

Для сільськогосподарських підприємств оренда є одним із перспективних шляхів розширення господарської діяльності та посилення економічної заінтересованості й відповідальності за її результати. Економічне й організаційне значення оренди розкривається у виконуваних нею функціях: відтворювальній, інвестиційній, фінансовій, кредитній, виробничій та реалізації відносин власності [15, с. 137].

ТОВ «Безпечна» взаємовідносини з орендодавцями регулює на підставі заключних договорів оренди.

Відповідно до господарського та цивільного законодавства під договором оренди розуміється договір, згідно з яким одна сторона (орендодавець) передає іншій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності [40, с. 178].

Таким чином в орендних операціях приймають участь орендодавці і орендарі.

ТОВ «Безпечна» відповідно виступає орендарем об’єктів рухомого та нерухомого майна, а також земельних ділянок сільськогосподарського призначення.

Однією із суттєвих умов договору оренди є предмет договору – річ, що передається в оренду. Нормами п. 3 ст. 283 Господарського кодексу України (ГКУ) встановлено, що об’єктом оренди у сфері господарювання може бути як нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення), так і інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення [40, с. 178].

Іншими істотними умовами договору оренди відповідно до п. 1 ст. 284 ГКУ є, зокрема, об’єкт оренди; строк, на який укладається договір оренди; орендна плата; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу [40, с. 178].

Земельним кодексом України (ЗКУ) визначено, що юридичні особи як суб’єкти права власності (ст. 80 У) можуть набувати у власність земельні ділянки для здійснення підприємницької діяльності у разі (ст. 82): придбання за договором купівлі-продажу, ренти, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами; внесення земельних ділянок її засновниками до статутного капіталу; прийняття спадщини; виникнення інших підстав, передбачених законом [12].

Таким чином, відповідно до норм Земельного кодексу України, суб’єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми господарювання використовують земельні ділянки на правах власності або на правах оренди. Винятком є лише ті підприємства, установи, організації, які відповідно до ст. 92 ЗКУ мають право постійного користування земельною ділянкою (володіють і користуються земельними ділянками, які перебувають у державній або комунальній власності без встановлення строку користування) [33, с. 107].

Охарактеризувати економічну сутність земельних ділянок можна за допомогою її елементів, які породжують результати від використання земельних ділянок. (рис. 2.1).

Представлені на рис. 2.2 складові підтверджують складність досліджуваної категорії та визначають її в системі бухгалтерського обліку як об’єкт з притаманними йому характеристиками і властивостями.

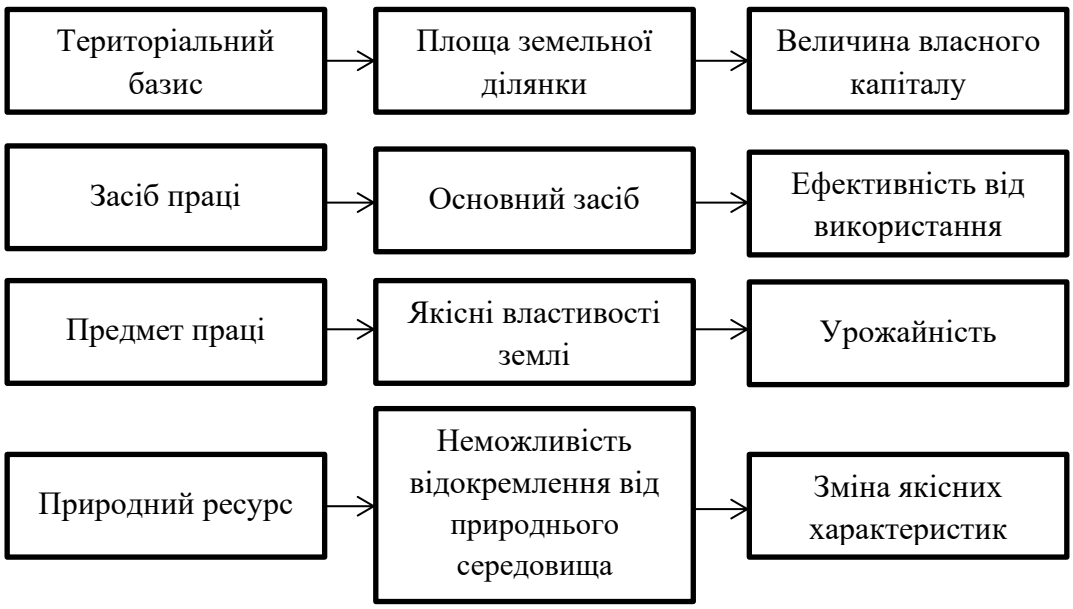


Рис. 2.2. Економічна сутність земельних ділянок та її елементи

Джерело: [35]

Нині в Україні діє такий механізм оренди земельних ділянок (рис. 2.3). В цьому механізмі обов’язковою умовою є існування двох сторін, а саме: орендаря і орендодавця, між якими відносини складаються з приводу одного і того ж об’єкта власності [2].

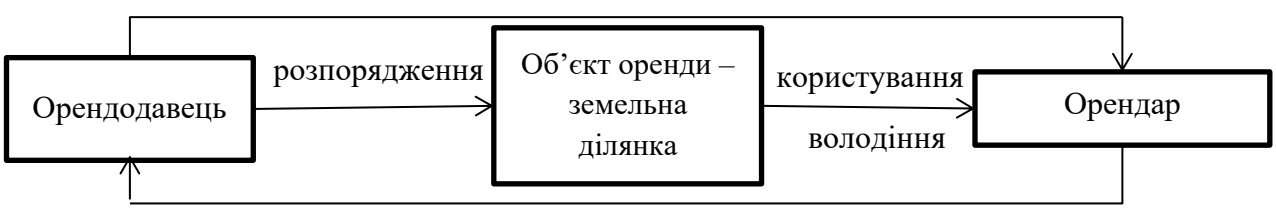


Рис. 2.3. Механізм оренди земельних ділянок

Джерело: [2]

Суб’єкти господарювання розкривають інформацію про різні сторони цього об’єкту. Тому можна стверджувати, що земельні ділянки, як і інші об’єкти нерухомості, є елементами різних видів діяльності суб’єкта господарювання [35].

Таким чином, земельні ділянки, залежно від мети і напрямку їх використання у господарській діяльності, по різному відображаються в системі рахунків [35].

Варто зазначити, що на відміну від повного права власності на земельні ділянки, право користування ними реалізується різними видами: права оренди, сервітуту, емфітевзису, суперфіцію (табл.2.5).

Отже, право користування земельними ділянками можна розглядати як право постійного користування, право тимчасового користування. При цьому суб'єкт господарювання має обмежені речові права [54, с. 108].

Таблиця 2.5

Визначення прав користування земельними ділянками (за Земельним кодексом України)

Напрям дослідження	Автори публікації
Право оренди земельної ділянки	засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності
Право земельного сервітуту	право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками)
Емфітевзис	право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб
Суперфіцій	право користування чужою земельною ділянкою для забудови

Джерело: [33, с. 108]

Сьогодні використовувати земельні угіддя сільськогосподарського призначення для проведення господарської діяльності в Україні можливо на правах приватної власності на землю, на умовах оренди та емфітевзису. Основною формою землекористування в аграрному виробництві є оренда землі сільськогосподарського призначення [10, с. 316].

Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння й користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності. Договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства [39].

При оренді за власником зберігається розпорядження, а орендар набуває права користування, володіння об’єктом оренди. У результаті в орендаря формується заінтересованість в ефективному його використанні [2].

Згідно з п. 2 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» право постійного користування та право оренди (суборенди) земельної ділянки підлягають державній реєстрації [38]. Типову форму договору оренди земельної частки (паю) затверджено наказом Держкомзему «Про затвердження форми Типового договору оренди земельної частки (паю)» від 17.01.2000 № 5.

Вище викладений матеріал дає можливість зробити висновок, що земельні ділянки є: об’єктами балансового та позабалансового обліку; об’єктами основних засобів, нематеріальних активів та запасів; об’єктом інвестиційної та операційної нерухомості. Тому інформація про життєві цикли земельних ділянок (надходження, використання, вибуття) відображається в системі оперативного, фінансового та статистичного обліку [33, с. 111].

Алгоритм відображення земельних ділянок у складі активів наведено на рис. 2.4.

Отже, можна стверджувати, що земельні ділянки підприємства можуть виступати:

- основними засобами, які характеризуються правом володіння, користування і розпорядження

(обов’язковою є наявність Державного свідоцтва про право власності);

- інвестиційною нерухомістю (аналогічно за умови володіння такою земельною ділянкою, а також

використанням ділянки для отримання орендних платежів);

- нематеріальним активом – при договорах емфітевзису та суперфіцію (є правом користування майном);

- об’єктом орендних відносин (із використанням позабалансового обліку);

- товаром – при купівлі ділянки для подальшого перепродажу (визнається запасом) [35].



Рис. 2.4. Алгоритм відображення земельних ділянок у складі активів підприємства

Джерело: [11, с. 76]

В сучасних умовах облік земель є невід'ємною складовою всієї системи господарського обліку будь-якого сільськогосподарського підприємства, основним завданням якого є формування достовірної інформації про земельні ділянки. Саме бухгалтерський облік забезпечує отримання і опрацювання потрібної інформації на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності і є функцією управління [34, с. 39].

Тому в системі обліку використовуються різні рахунки (рис. 2.5).

Основні форми первинних та зведених документів, які використовуватимуться в обліку при оформленні операцій з землею, представлені в таблиці 2.5.



Рис. 2.5. Земля як об’єкт обліку і її нормативно-правове забезпечення

Джерело: [35]

Обґрунтуємо облікове відображення операцій із земельними ділянками з використанням практичних даних: підприємство придбало земельну ділянку для ведення особистого селянського господарства у фізичної особи-резидента за договірною вартістю 50 000 грн. Нормативно-грошова оцінка землі склала 43 000 грн. Земельна ділянка знаходилася у власності фізичної особи менше 3-х років, у спадщину не передається. Згідно із Податковим кодексом України операції із земельної ділянки сільськогосподарського призначення оподатковуються податком з доходів фізичних осіб (ПДФО) за ставкою 5% і військовим збором (ВЗ) – 1,5% (ст. 167.2, 172.2, 172.3 ПКУ). Сплатити податки зобов’язується податковий агент (в нашому випадку – підприємство).

Таблиця 2.6

Первинна документація та облікові регістри, що застосовуються при здійсненні обліку земельних ділянок на підприємстві

№	Операції із земельними ділянками	Документація	Оцінка земельної ділянки
1	Придбання земельної ділянки	Договір купівлі-продажу, рахунок, рахунок-фактура, розрахунково-платіжні документи	Справедлива вартість між сторонами
2	Надходження земельної ділянки	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Первісна вартість (внесок до статутного фонду, безкоштовне отримання, придбання за грошові кошти); залишкова або справедлива вартість іншого об’єкта (обмін)
3	Зарахування землі до складу основних засобів підприємства (введення в експлуатацію)	ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»	Балансова вартість земельної ділянки
4	Вибуття (списання) земельної ділянки	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-3 «Акт списання основних засобів», ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	Справедлива (нарахування доходів при продажу, оренді, заставі), балансова (списання з балансу при продажу, безкоштовній передачі, внеску до статутного фонду).
5	Аналітичний облік капітальних затрат на поліпшення земель	ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; Звіт про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) основного виробництва № 5.5 с.-г.; журнал-ордер № 5 В с.-г.	Фактичні затрати (згідно даних первинної документації) по здійсненню докорінного покращення земельних ресурсів
6	Облік орендованих земельних ділянок	Договір, рахунок-фактура, розрахунок бухгалтерії; ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; журнал-ордер № 4 А с.-г. (рух землі); журнал-ордер № 3 Г с.-г. та № 1 с.-г. (розрахунки за оренду)	Балансова (у орендодавця) та справедлива вартість (у орендаря)

Джерело: [34, с. 40]

Кореспонденція рахунків щодо операцій з купівлі-продажу земельної ділянки представлена у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Операції із купівлі земельної ділянки в системі рахунків

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Відображено договірну вартість земельної ділянки придбаної у фізичної особи-резидента	152	685	50000,00
2. Нараховано витрати, супутні з придбанням, і витрати щодо приведення ділянки в стан, придатний до використання	152	685	1250,00
3. Відображено витрати з державної реєстрації земельної ділянки	152	642	500,00
4. Віднесено земельну ділянку до об’єктів основних засобів	101	152	51750,00
5. Утримано ПДФО	685	641	9000,00
6. Утримано військовий збір	685	642	750,00
7. Погашено поточну заборгованість перед фізичною особою (готівкою)	685	301	40250,00

Джерело: [35]

Згідно з ПКУ використання землі є платним. Плата за землю можлива у вигляді: земельного податку (сплачують власники земельних ділянок, земельних часток, паїв і землекористувачі); орендної плати (сплачують орендарі землі).

Орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Розмір, форми і строки виплати орендної плати встановлюються за згодою сторін у договорі оренди [17, с. 97].

Для визначення розміру орендої плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до законодавства. У статтях 5, 16–18 Закону України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV прописано, що оцінка земель поділяється на види: бонітування ґрунтів (проводиться раз у 7 років), економічна оцінка земель (раз у 5–7 років), грошова оцінка земельних ділянок (сільськогосподарського призначення – один раз у 5–7 років, несільськогосподарського призначення – раз у 7–10 років) [17, с. 97].

Плата за землю входить до складу податку на майно, який належить до місцевих податків (ст. 10 ПКУ). А отже орган місцевого самоврядування приймає рішення, у якому визначає: ставки; платників; об’єкт оподаткування. Плата за

землю залежить від встановленої ставки податку та нормативної грошової оцінки земельної ділянки населеного пункту [17, с. 98].

З 1 січня 2022 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 30.11.2021 № 1914-IX (Закон № 1914-IX), що стосується, зокрема, загальних питань адміністрування податків, податків на прибуток підприємств, доходів фізичних осіб, додану вартість, акцизного та екологічного податків, рентної плати, плати за землю, умов перебування на спрощеній системі оподаткування [34, с. 40].

Згідно Закону № 1914-IX, кожен із платників плати за землю зобов'язаний розрахувати мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ). Виняток, коли МПЗ не застосовується – якщо розмір земельної ділянки не перевищує 0,5 га. Також є виключення, коли МПЗ не визначається (рис. 2.6).

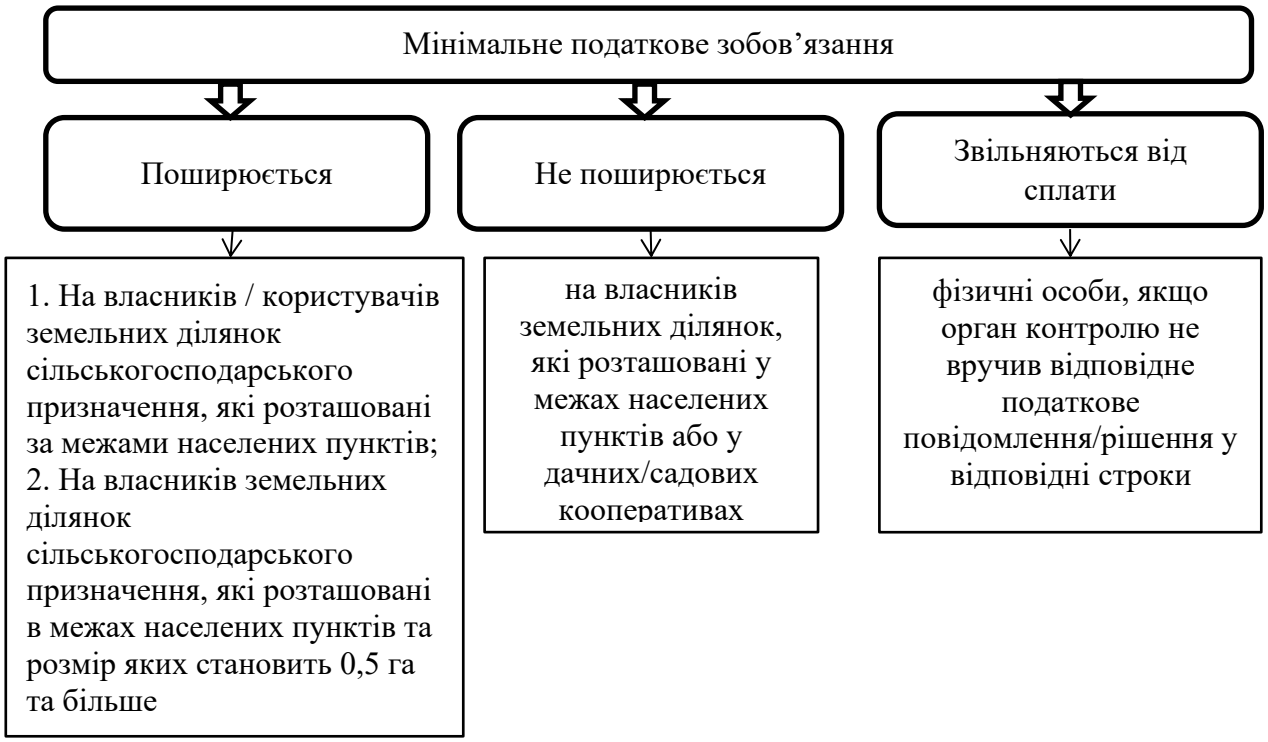


Рис. 2.6. Застосування мінімального податкового зобов'язання

Джерело: [34, с. 41]

Мінімальне податкове зобов'язання – мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, розрахована відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) [34, с. 41].

Для платника плати за землю МПЗ означає, що з кожного гектару землі треба сплатити певну суму обов'язкових податків, і вона не може бути меншою від встановленого державою МПЗ [34, с. 41].

Кореспонденцію рахунків щодо податкового обліку єдиного податку для платників 4 групи (500 га, МПЗ – 560 000 грн.) наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Податковий облік єдиного податку для сільгосптоваровиробників 4 групи

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Нараховано єдиний податок на початку звітного періоду	91	64	133 000
Нараховано ПДФО та ВЗ з орендної плати	91	64	292 500
Нараховано ПДФО та ВЗ із заробітної плати	66	64	9 750
Сплачено у 1 кварталі звітного періоду (10 %)	64	31	13 300
Сплачено у 2 кварталі звітного періоду (10 %)	64	31	13 300
Сплачено у 3 кварталі звітного періоду (50 %)	64	31	66 500
Сплачено у 4 кварталі звітного періоду (30 %)	64	31	39 900
Донараховано в кінці звітного періоду різницю в частині єдиного податку до МПЗ	91	64	124 750
Сплачено різницю до бюджету	64	31	124 750

Джерело: [34, с. 42]

У ТОВ «Безпечна» для обліку орендованих земель використовує позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Облік ведіть за вартістю, зазначеною в договорі, за видами та якісними характеристиками земель (п. 8 НП(С)БО 14 «Оренда»). Підстава для зарахування об'єкта оренди на позабалансовий рахунок 01 д – акт приймання-передачі, підписаний сторонами договору оренди. Одночасно, сума орендної плати відображається на рахунку 91

«Загальновиробничі витрати» і розподіляється до у складу витрат на рахунок 23 «Виробництво» аналітичний рахунок «Рослинництво». Для обліку розрахунків з орендодавцями використовується субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». ТОВ «Безпечна» по відношенню до орендодавців виступає податковим агентом за нарахованою орендною платою. Тому здійснює розрахунки з бюджетом за податком з доходів фізичних осіб та військовим збором (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Облік розрахунків за орендою земельних часток паїв

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Орендовано земельний пай у Іванюка В.П.	01		500000,00
Нарахована орендна плата	91	685	15000,00
Утримано ПДФО	685	641	2700,00
Утримано військовий збір	685	642	225,00
Виплачено орендну плату Іванюку В.П.	685	301	12075,00
Перераховано до бюджету ПДФО	641	311	2700,00
Перераховано до бюджету військовий збір	642	311	225,00

Джерело: за даними обліку ТОВ «Безпечна»

ТОВ «Безпечна» здійснює лише грошові розрахунки і не виплачує орендні платежі натурою. Об’єктом оподаткування ПДФО визначається розмір орендної плати, встановленої у договорі (3%). База оподаткування обчислюється з розміру орендної плати, зазначеної у договорі оренди. ПДФО утримується за ставкою 18%, а військовий збір – за ставкою 1,5%.

Облік розрахунків з виплати орендної плати співвласникам землі ведуть у журналі-ордері № 3Г с-г.

Відповідно до П(С)БО 14, оренда поділяється на фінансову та операційну. Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов’язаних з правом користування та володіння активом.

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

2) орендар має можливість та намір придбати об’єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об’єкта оренди; теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об’єкта оренди [15, с. 141].

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова. Під час класифікації орендних угод на операційні та фінансові варто користуватись такими ознаками фінансової оренди:

- термін оренди становить більшу частину корисної експлуатації активу (навіть якщо право власності після закінчення терміну оренди не переходить до орендаря);
- теперішня вартість загальних орендних платежів перевищує справедливу вартість орендованого активу на початок строку оренди;
- орендар отримує право придбати актив за ціною, яка буде значно нижча за справедливу вартість цього активу на дату здійснення такого права, але достатньою, щоб на початку оренди бути впевненим у можливості здійснення цього права;
- орендовані активи внаслідок їх спеціалізації можуть бути використані лише орендарем;
- орендатор може анулювати угоду тільки за умов відшкодування збитків орендодавця, пов’язаних з припиненням дії угоди;
- прибутки і збитки внаслідок коливань справедливої вартості орендованого активу впливають на фінансові результати діяльності лише орендаря.

Таким чином, виходячи з умов, на яких передається в користування орендарю орендодавцем власність, оренда поділяється на операційну та фінансову [15, с. 141].

Враховуючи специфіку діяльності ТОВ «Безпечна» можна відзначити, що господарство здійснює операції за операційною орендою. Таким чином, передача

чи отримання об’єкта оренди у вигляді основних засобів, не викликає ніяких податкових наслідків для обох сторін, що уклали договір оренди.

Коли ТОВ «Безпечна» виступає в ролі орендодавця, то об’єкти, передані в операційну оренду, продовжують враховуватися у складі його активів та відображатися у балансі та на відповідних балансових рахунках орендодавця згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [28].

При цьому такі об’єкти можуть бути переведені на окремий субрахунок аналітичного обліку. Якщо в оренду здається нерухомість, використовувана тільки (або переважно) для надання в оренду, то вона повинна обліковуватися як інвестиційна на однойменному субрахунку 100. Правила обліку такої нерухомості визначені П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [26].

На передані в операційну оренду об’єкти основних засобів у ТОВ «Безпечна» продовжується нараховуватися амортизація прямолінійним методом.

Дохід від отриманої орендної плати обліковується на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Дохід від реалізації».

Разом з тим, відповідно до п.185.1 ПКУ, сума орендної плати є об’єктом оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) [32].

Отримання орендодавцем орендних платежів до виникнення в податковому обліку жодних різниць не призводить. Виходячи з п.п. 14.1.185 ПКУ, оренда є постачанням послуг. У свою чергу, постачання послуг уключається до об’єкта обкладення ПДВ. Отже, постачання послуг оренди є об'єктом обкладення ПДВ. Водночас застосовується основна ставка 20 % [22, с. 101].

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

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

- або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку [32].

Отже, в разі отримання сум орендної плати від орендаря авансом (наприклад, за декілька періодів) орендодавець повинен за першою подією (передоплатою) на рахувати ПДВ – зобов'язання [22, с. 102].

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

На дату виникнення податкових зобов'язань орендодавець – платник ПДВ зобов’язаний скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) і надати орендарю на його вимогу [22, с. 102].

Для такої реєстрації відведено 15 календарних днів, що настають за датою виникнення податкових зобов'язань, відображених у відповідній податковій накладній. Причому зареєстровані в ЄРПН мають бути навіть ті податкові накладні, що не надаються орендарю [22, с. 102].

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

Коли ТОВ «Безпечна» орендує об’єкти основних засобів, то отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною у договорі оренди (п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. №561). Для аналітичного обліку об’єктів оренди і контролю над їх використанням у місцях експлуатації кожному об’єкту присвоюється інвентарний номер (п. 8 Методрекомендацій № 561), який закріплюється за ним на увесь час знаходження об'єкта на даному підприємстві. Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при прийнятті орендарем на облік основних засобів, зменшення – при їх поверненні орендодавцю [23].

Таким чином, коли ТОВ «Безпечна» виступає в ролі орендаря при використанні майна в господарській діяльності, то має повне право на податковий

кредит з ПДВ на підставі отриманої податкової накладної згідно з п. 198.3 ПКУ. Відповідно, якщо орендодавець не є платником ПДВ, право на податковий кредит у орендаря відсутнє [51].

Кореспонденція з обліку операцій з операційної оренди представлено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Методика обліку операційної оренди об’єктів основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Облік у орендаря			
Отримано приміщення в оренду	01	-	800 000
Відображена сума орендної плати	92	685	20 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	4 000
Відображені витрати у зв’язку з компенсацією комунальних послуг	92	685	8 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	1 600
Сплачено орендодавцю за оренду та компенсація комунальних послуг	685	311	33 600
Облік у орендодавця			
Передано приміщення в оренду	103	103	800 000
Надані послуги з оренди. Нарахована орендна плата	377	713	24 000
Відкоригований дохід на суму податкових зобов’язань	713	641	4 000
Нараховано комунальні послуги за приміщення, яке надано в оренду	949	685	8 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	1 600
Перераховано постачальнику комунальних послуг	685	311	9 600
Визнано дохід щодо компенсації комунальних послуг орендатором	377	719	9 600
Відкоригований дохід на суму податкових зобов’язань	719	641	1 600
Отримана від орендатора оплата за оренду та відшкодування комунальних послуг	311	377	33 600

Джерело: сформовано за даними обліку ТОВ «Безпечна»

Фінансова оренда має свої особливості як в орендодавця так і в орендаря.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, передбачено рахунок 53 «Довгострокові зобов’язання з оренди». За кредитом рахунку 53 «Довгострокові зобов’язання з оренди» відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем

(лізингодавцем) за одержані об’єкти довгострокової оренди (лізингу), за дебетом – її погашення, переведення до короткострокових зобов’язань, списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем (лізингодавцем) та об’єктом орендованих (отриманих у лізинг) необоротних активів [18].

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об’єкт одночасно як актив і зобов’язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів [8].

Об'єкт оренди відображаємо по дебету субрахунків рахунку 10 «Основні засоби» у кореспонденції з кредитом субрахунку рахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу [8].

Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів - строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено). Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди. Такі витрати відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» [8].

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів) [8].

Типові кореспонденції з обліку операцій з фінансової оренди відображені у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій фінансової оренди

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Облік у орендаря			
1. Включено об'єкт основних засобів до групи вибуття: сума зносу об'єкта	13	10	25000
сума перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю	949	10	5000
залишкова вартість об'єкта	286	10	20000
2. Списана вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду (залишкова вартість)	949	286	20000
3. Відображена: дебіторська заборгованість орендаря та дохід від переданого у фінансову оренду об'єкта основних засобів	161	719	20000
4. Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	719	641	5000
5. Частина довгострокової заборгованості переведена до складу поточної заборгованості, що підлягають сплаті протягом 12 місяців з дати Балансу	377	161	12000
6. Сума фінансового доходу, що належить до отримання (перший період оренди – за квартал)	373	732	6000
7. Надійшла на поточний рахунок підприємства сума орендної плати за перший період оренди, у тому числі: а) на погашення частини дебіторської заборгованості орендаря	311	377	12000
б) на погашення заборгованості з нарахованого доходу	311	373	6000
Облік у орендодавця			
1. а) за первісною вартістю (з урахуванням зносу), як зобов'язання з фінансової оренди	152	531	20000
б) введення в експлуатацію об'єкта оренди (за аналітичними рахунками орендованих необоротних активів)	10, 11, 12	152	20000
2. Частина довгострокових зобов'язань з фінансової оренди переведена до складу поточного зобов'язання, як орендний платіж (наприклад, за перший рік)	531	611	12000
3. Орендний платіж за перший рік фінансової оренди (без ПДВ)	611	311	12000
4. Податкові зобов'язання з ПДВ	611	641	2000
5. Перерахування податкових зобов'язань з ПДВ	641	311	2000
6. При внесенні орендної плати на початку звітного періоду: а) нараховані зобов'язання за відсотками	952	684	1000
б) сплата відсотків	684	311	1000
7. При внесенні орендної плати наприкінці звітного періоду а) нарахування зобов'язання за відсотками	952	684	6000
б) орендний платіж (сума, що залишилася на субрахунку 531 «Довгострокові зобов'язання»)	531	311	12000
в) сплата відсотків	684	311	1000

Джерело: [46, с. 179]

Фінансова оренда має свої переваги і недоліки. На думку дослідників основними перевагами є: відсутність застави та поручителів; можливість отримати техніку і обладнання в користування без значного відволікання грошових коштів з обороту; об’єкт фінансової оренди зараховується на баланс орендаря та на нього нараховується амортизація; дає можливість випробовувати машини, а потім їх купити; орендні платежі відносяться на собівартість продукції в повному обсязі, що знижує податок на прибуток [8].

Основними недоліками є: складна організацію угоди з фінансової оренди через значну кількість учасників; науково-технічний прогрес робить об'єкт фінансової оренди застарілим під час фінансової оренди; орендні платежі не припиняють до завершення угоди; операції з фінансової оренди є досить ризиковою справою і мають специфічні ризики: фінансові ризики; ризик несплати орендних платежів; проектні ризики; майновий ризик, пов'язаний з утратою, пошкодженням предмета оренди; ризик неповернення предмета оренди. Однак попри наявні недоліки фінансової оренди українські підприємства все більше користуються нею [8].

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Лізинг займає значне місце на світовому ринку капіталів, у деяких розвинутих країнах світу його частка складає більше ніж 30% нових інвестицій. Нині лізинг являє собою форму організації надання фінансової послуги.

Сучасний стан лізингового бізнесу в Україні зумовлений наслідками військових руйнувань української інфраструктури і загального спаду економіки.

В умовах воєнного стану прийнято постанову Кабінету Міністрів України № 776 від 07.07.2022 року «Деякі питання забезпечення підприємств оборонно-промислового комплексу майном на умовах фінансового лізингу». Кабінет Міністрів України також сприяє наданню фінансової державної підтримки суб'єктам підприємництва і створює єдиний підхід в застосуванні державних програм «Доступні кредити 5-7-9%» та «Доступний фінансовий лізинг 5-7-9%» з метою розширення їх можливостей і суб'єктного ряду [45].

З початком повномасштабного військового вторгнення росії в Україну більшість фінансових компаній добровільно запровадили «кредитні канікули», що стосуються сплати відсотків за кредитами. З іншого боку, станом на нинішній час послуги щодо моніторингу застави, яка надається за кредитами, та об'єкту фінансового лізингу, врегулювання та реструктуризація кредитних та лізингових платежів практично повністю відновилися та набирають обертів [16].

Основними правилами обліку операцій фінансового лізингу (фінансової оренди у НП(С)БО 14) у лізингоотримувача можна назвати:

- оприбуткування об'єкта фінансового лізингу здійснюється за вартістю, що є найменшою з двох: справедлива вартість (вартість об'єкта за договором фінансового лізингу) чи теперішня вартість суми мінімальних лізингових платежів (п. 1 розділу ІІ НП(С)БО 14);
- до первісної вартості об'єкта фінансового лізингу можна включити витрати на монтаж, доставку, сплату реєстраційних зборів і т.д., так як об'єкт лізингу є основний засіб і для нього діють положення п. 8 НП(С)БО 7

«Основні засоби». Також з 07.02.2023 року за оновленою версією НП(С)БО 14 до первісної вартості активу включаємо первісні прямі витрати, які безпосередньо пов'язані з укладенням договору оренди (витрати, пов'язані з переговорами, юридичні послуги) слід віднести на збільшення вартості визнаного активу. До таких витрат належать витрати, пов'язані з переговорами, юридичні послуги (за умови, що без них укласти договір фінансової оренди було неможливо) (абз. 2 п. 1 розділу II НП(С)БО 14);

- відображається не тільки актив, але й у тій же вартості довгострокове фінансове зобов'язання за субрахунком 531 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;
- сума зобов'язання по договору фінансового лізингу, що має бути погашена протягом поточного року, відображається за субрахунком 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»;
- нарахування відсоткової частини лізингових платежів відбувається за субрахунком 952 «Фінансові витрати» та 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» [29].

У таблиці 3.1 представлено рекомендовані ТОВ «Безпечне» бухгалтерські проведення стосовно фінансового лізингу.

Викуп об'єкта лізингу не обов'язковий (ч. 2 ст. 7 Закону про фінлізинг). Об'єкт, наприклад, може бути переданий в користування на 5 років, повністю за цей строк амортизований та за нульовою балансовою вартістю повернутий назад лізингодавцю. Така угода може бути визнана фінансовим лізингом за другим критерієм пп. 14.1.97 ПКУ незалежно від суми сплачених лізингових платежів та незважаючи на відсутність переходу права власності. Про необов'язковість переходу права власності на об'єкт фінансового лізингу прямо згадується й у п. 4 розділу I НП(С)БО 14.

Правила оподаткування фінансового лізингу зводяться до такого:

- податок на прибуток – У малодоходників усе, як у бухгалтерському обліку. У великодоходників можуть бути тільки стандартні податкові різниці, які пов'язані з основними засобами (п. 138.1 і п. 138.2 ПКУ);

- ПДВ – Передача об’єкта фінансового лізингу – це постачання товарів (пп. «а» пп. 14.1.191 ПКУ), а отже сама передача об’єкта фінансового лізингу підпадає під оподаткування ПДВ. Це ж саме стосується повернення об’єкта лізингу.

Таблиця 3.1

Облік фінансового лізингу (оренди)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Здійснений авансовий платіж за об’єкт лізингу (операція не підпадає під оподаткування ПДВ	371	311
Оприбуткування автомобіля за договірною вартістю без ПДВ	152	531
Відображений податковий кредит з ПДВ після реєстрації податкової накладної лізинговою компанією	641	531
Витрати на сплату внеску до Пенсійного фонду при реєстрації автомобіля	152	651
Витрати на реєстрацію в МВС	152	685
Сплачені реєстраційні внески до Пенсійного фонду та МВС	651	311
Зарахований аванс у рахунок оплати зобов’язання по автомобілю	531	371
Нарахована разова комісія за оформлення договору фінансового лізингу	952	684
Сплачена разова комісія лізинговій компанії	684	311
На основі графіку лізингових платежів відображена сума до погашення по вартості авто, що має бути сплачена протягом року	531	611
Введено автомобіль в експлуатацію за первісною вартістю	105	152
Нараховано відсотки по фінансовому лізингу за січень	952	684
Здійснений лізинговий платіж за січень (сплачено відсотки та тіло кредиту згідно графіку платежів)	611	311
Списані фінансові витрати січня на фінансовий результат фінансової діяльності	792	952

Джерело: [29]

Будь-яке підприємство потребує наявності певного обсягу рухомого та нерухомого майна. Отримання нерухомого майна у власність підприємства вимагає значних капіталовкладень, які є важко доступними в умовах обмеженості ресурсів. Альтернативою придбання об’єктів нерухомості таких як земельні ділянки, будівлі, тощо виступає придбання прав користування таким майном. Права користування нерухомим майном хоча і здається однозначним поняттям, проте у певних ситуаціях викликає низку питань щодо їх ідентифікації та врахуванні в системі бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання [14, с. 29].

Методологічні засади обліку активів із права користування у суб'єктів господарювання визначені Міжнародним стандартом фінансової звітності 16 «Оренда».

Актив із права користування – актив, який представляє право орендаря використовувати базовий актив протягом строку оренди [24].

Так, згідно з п. 47 МСФЗ 16 «Оренда», «орендар або подає у звіті про фінансовий стан, або розкриває у примітках: а) активи з права користування окремо від інших активів. Якщо орендар не подає активи з права користування окремо у звіті про фінансовий стан, то він 1) включає активи з права користування у той самий рядок, у якому відповідні базові активи подавалися б, якби вони були власністю орендаря; та 2) розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі активи з права користування б) орендне зобов’язання окремо від інших зобов’язань. Якщо орендар не подає орендне зобов’язання окремо у звіті про фінансовий стан, то він розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі зобов’язання» [24].

При цьому, згідно з п. 48 МСФЗ 16 «Оренда», наведені вимоги у п. 47 цього МСФЗ «не застосовуються до активів із права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості та відображаються у звіті про фінансовий стан як інвестиційна нерухомість» [24].

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначений перелік об’єктів, які відносяться до права користування майном, а саме право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо.

Слід зазначити, що п. 6 МСФЗ 16 «Оренда» дозволяє не визнавати актив із права користування та орендне зобов'язання до: «а) короткострокової оренди; та б) оренди, за якою базовий актив є малоцінним», «орендар може, але не зобов’язаний застосовувати цей стандарт до оренди нематеріальних активів (окрім прав, утримуваних орендарем за ліцензійними договорами, на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п’єси, рукописи, патенти й авторські права)», при цьому рішення про застосування чи незастосування таких

можливостей повинно бути зазначено у розпорядчому документі суб'єкта господарювання, яким встановлено облікову політику [42, с. 189].

Якщо ж суб'єкт господарювання скористався правом визнавати актив із права користування за короткостроковою орендою, то для обліку такого активу вже не підходять рахунки обліку необоротних активів, а тому «необхідно вводити окремий субрахунок, наприклад 287 «Активи з права користування за короткостроковою орендою». Також, якщо суб'єкт господарювання отримав в оренду будівлю (частину будівлі) або землю чи їх поєднання і вони відповідають критеріям визнання інвестиційної нерухомості, такі активи слід обліковувати на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» [42, с. 191].

Враховуючи вищенаведене, пропонуємо облік активів із права користування вести на рахунках (субрахунках), на яких обліковуються відповідні базові активи (рахунки 10, 11, 12 із подальшою деталізацією, наприклад субрахунок 104 «Машини та обладнання», пропонуємо деталізувати: 1041 «Машини та обладнання, що належать підприємству на праві власності»; 1042 «Машини та обладнання, що визнані активом із права користування) (рис. 3.1).

T	10	Основні засоби		A	✔	Основні засоби
T	100	Інвестиційна нерухомість		A	✔	Основні засоби
T	101	Земельні ділянки		A	✔	Основні засоби
T	102	Капітальні витрати на поліпшення земель		A	✔	Основні засоби
T	103	Будинки та споруди		A	✔	Основні засоби
T	104	Машини та обладнання		A	✔	Основні засоби
T	1041	Машини та обладнання, що належать підприємству на праві власності		A	✔	Основні засоби
T	1042	Машини та обладнання, що визнані активом із права користування		A	✔	Основні засоби
T	105	Транспортні засоби		A	✔	Основні засоби
T	106	Інструменти, прилади та інвентар		A	✔	Основні засоби
T	107	Животные		A	✔	Основні засоби
T	108	Багаторічні насадження		A	✔	Основні засоби
T	109	Інші основні засоби		A	✔	Основні засоби
T	1091	Інші основні засоби		A	✔	Основні засоби
T	1092	Основні засоби призначені для продажу		A	✔	Основні засоби

Рис. 3.1 Вікно удосконалено Плану рахунків ТОВ «Безпечна» (Субрахунок 104)

Для короткострокової оренди, у разі визнання короткострокового активу з права користування, застосовувати субрахунок 287 «Активи з права користування за короткостроковою орендою» з веденням аналітичного обліку за їх видами та з

урахуванням того, що за короткостроковими активами з права користування не буде нараховуватись амортизація, а вартість цих активів буде списуватись одночасно з внесенням орендної плати за договором оренди [42, с. 191].

Для обліку орендного зобов'язання за визнаним активом із права користування пропонуємо додати до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій такі субрахунки: 533 «Довгострокове орендне зобов'язання за активами із права користування в національній валюті»; 534 «Довгострокове орендне зобов'язання за активами з права користування в іноземній валюті»; 6111 «Поточна заборгованість за довгостроковими орендними зобов'язаннями в національній валюті за активами з права користування» та 6121 «Поточна заборгованість за довгостроковими орендними зобов'язаннями в іноземній валюті за активами з права користування»; 6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками за активи з права користування»; 6312 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками за договорами короткострокової оренди, за якою не визнається актив із права користування»; 6321 «Розрахунки з іноземними постачальниками за активи з права користування»; 6322 «Розрахунки з іноземними постачальниками за договорами короткострокової оренди, за якою не визнається актив із права користування» (рис. 3.2 та рис. 3.3) [42, с. 191].

Т	53	Довгострокові зобов'язання з оренди		П			Контрагенти
Т	531	Зобов'язання з фінансової оренди		П			Контрагенти
Т	532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів		П			Контрагенти
Т	533	Довгострокове орендне зобов'язання за активами із права користування в націо...		П			Контрагенти
Т	534	Довгострокове орендне зобов'язання за активами з права користування в інозе...		П			Контрагенти

Рис. 3.2 Вікно удосконалено Плану рахунків ТОВ «Безпечна» (Рахунок 53)

Крім того, орендар здебільшого зобов’язаний розкривати у примітках до фінансової звітності таку інформацію: а) амортизаційні відрахування щодо активів із права користування за класом базового активу; б) процентні витрати за зобов’язаннями з оренди; в) витрати, пов’язані з короткостроковою орендою, які обліковуються із застосуванням параграфа 6 МСФЗ 16. У ці витрати не потрібно

включати витрати, пов’язані з орендою зі строком оренди один місяць або менше; г) витрати, пов’язані з орендою малоцінних активів, що обліковується із застосуванням параграфа 6 МСФЗ 16. Ці витрати не включають у витрати, пов’язані з короткостроковою орендою малоцінних активів, включені у параграф (в); ґ) витрати, пов’язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов’язань з оренди; д) дохід від суборенди активів із права користування [42, с. 191].

T	61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	П				Контрагенти	Договори
T	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	П				Контрагенти	Договори
T	6111	Поточна заборгованість за довгостроковими орендними зобов'язаннями в націон...	П				Контрагенти	Договори
T	612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	П	✔			Контрагенти	Договори
T	6121	Поточна заборгованість за довгостроковими орендними зобов'язаннями в іноземн...	П	✔			Контрагенти	Договори
T	62	Короткострокові векселі видані	П				Цінні папери	
T	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	П				Цінні папери	
T	622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	П	✔			Цінні папери	
T	63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	АП				Контрагенти	Договори
T	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	АП				Контрагенти	Договори
T	6311	Розрахунки з вітчизняними постачальниками за активи з права користування	АП				Контрагенти	Договори
T	6312	Розрахунки з вітчизняними постачальниками за договорами короткострокової ор...	АП				Контрагенти	Договори
T	632	Розрахунки з іноземними постачальниками	АП	✔			Контрагенти	Договори
T	6321	Розрахунки з іноземними постачальниками за активи з права користування	АП	✔			Контрагенти	Договори
T	6322	Розрахунки з іноземними постачальниками за договорами короткострокової оре...	АП	✔			Контрагенти	Договори
T	633	Розрахунки з учасниками ПФГ	АП				Контрагенти	Договори

Рис. 3.3 Вікно удосконалено Плану рахунків ТОВ «Безпечна» (Субрахунки 611, 631, 632)

Отже, для збору такої інформації та достовірного її відображення у фінансовій звітності суб'єкту господарювання необхідно організувати деталізований аналітичний облік за операціями щодо активів із права користування та активами, отриманими в оренду, які не визнаються у складі активів із права користування [42, с. 191].

Так, для обліку амортизації за активами з права користування пропонуємо використовувати розроблену деталізацію субрахунків, а саме: 1311 «Знос основних засобів, що належать на праві власності»; 1312 «Знос основних засобів, що визнані активом з права користування»; 1321 «Знос інших необоротних матеріальних активів, що належать на праві власності»; 1332 «Накопичена амортизація нематеріальних активів, що визнані активом з права користування»; 1351 «Знос інвестиційної нерухомості, що належить на праві власності»; 1352

«Знос інвестиційної нерухомості, що визнана активом із права користування» (Рис. 3.4) [68, с. 191].

T	13	Знос (амортизація) необоротних активів	П		✔	
T	131	Знос основних засобів	П		✔	Основні засоби
T	1311	Знос основних засобів, що належать на праві власності	П		✔	Основні засоби
T	1312	Знос основних засобів, що визнані активом з права користування	П		✔	Основні засоби
T	132	Знос інших необоротних матеріальних активів	П		✔	Основні засоби
T	1321	Знос інших необоротних матеріальних активів (по кожному об'єкту)	П		✔	Основні засоби
T	1322	Знос інших необоротних матеріальних активів (кількісно)	П		✔	Номенклатура
T	133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	П		✔	Нематеріальні акт...
T	1331	Накопичена амортизація нематеріальних активів, що визнані активом з права користування	П		✔	Нематеріальні акт...
T	134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	П		✔	
T	135	Знос інвестиційної нерухомості	П		✔	Основні засоби
T	1351	Знос інвестиційної нерухомості, що належить на праві власності	П		✔	Основні засоби
T	1352	Знос інвестиційної нерухомості, що визнана активом із права користування	П		✔	Основні засоби

Рис. 3.4 Вікно удосконалено Плану рахунків ТОВ «Безпечна» (Субрахунки 131, 133, 135)

Згідно з Податковим кодексом України «вимоги пунктів 138.1–138.3 не застосовуються до операцій з активами з права користування за договорами оренди», тобто за активами з права користування не нараховується амортизація для податкових цілей та, відповідно, не зменшується фінансовий результат до оподаткування на бухгалтерську амортизацію активів із права користування, що додатково підтверджує доцільність введення додаткових субрахунків обліку амортизації [42, с. 191].

Для обліку процентних витрат за зобов'язаннями з оренди пропонуємо додати до плану рахунків субрахунок 953 «Процентні витрати за зобов'язаннями з оренди щодо активів із права користування», оскільки існуючий субрахунок 952 «Інші фінансові витрати» використовується орендарями, які ведуть облік згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку [42, с. 191].

Для обліку витрат щодо короткострокової оренди у разі, якщо суб'єкт господарювання не визнає активи з права користування, за рахунками витрат (23, 91, 92, 93, 94) необхідно ввести такі субрахунки: «Витрати щодо короткострокової оренди (крім малоцінних активів) у разі невизнання активу з права користування зі строком оренди більше 1 місяця, але менше чи дорівнює 12 місяцям» та «Витрати щодо короткострокової оренди (крім малоцінних активів) зі строком

оренди до 1 місяця». Аналогічно необхідно створити субрахунки «Витрати щодо малоцінних активів, отриманих в оренду, за якими не визнавався актив із права користування зі строком оренди до року» та «Витрати щодо малоцінних активів, отриманих в оренду, за якими не визнавався актив із права користування зі строком оренди більше року» [42, с. 192].

Також у разі, якщо під час визначення орендного зобов'язання певні суми не були включені до його складу, наприклад тому, що вони були змінні, на рахунках обліку відповідних витрат слід впровадити субрахунок «Витрати, пов’язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов’язань з оренди» [42, с. 192].

Для обліку доходів від суборенди активів із права користування та їх відокремлення від доходів щодо передачі власних активів в операційну оренду пропонуємо використовувати такі субрахунки: 7031 «Дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, що належать на праві власності»; 7032 «Дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, що визнані активом із права користування»; 7131 «Дохід від операційної оренди активів, що належать на праві власності»; 7132 «Дохід від операційної оренди активів, що визнані активом із права користування» (Рис. 3.5) [42, с. 192].

T	70	Доходи від реалізації	П	✔	(об) Статті доходів		
T	701	Дохід від реалізації готової продукції	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	7011	Дохід від реалізації готової продукції (консерви)	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	7012	Дохід від реалізації готової продукції (соки)	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	7013	Дохід від реалізації готової продукції (інше)	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	702	Дохід від реалізації товарів	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	703	Дохід від реалізації робіт і послуг	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	7031	Дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, що належать на п...	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	7032	Дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, що визнані актив...	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	704	Вираховування з доходу	А	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	705	Перестрахування	П	✔	(об) Статті доходів		
T	709	Дохід від реалізації в роздріб	П		(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	7091	Дохід від роздрібного продажу	П		(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	7092	Вираховування з доходу від роздрібного продажу	А		(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	71	Інший операційний дохід	П	✔	(об) Статті доходів		
T	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедл...	П	✔	(об) Статті доходів		
T	711	Дохід від реалізації іноземної валюти	П	✔	(об) Статті доходів		
T	712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	П	✔	(об) Статті доходів	(об) Номенклатурні...	
T	713	Дохід від операційної оренди активів	П	✔	(об) Статті доходів		
T	7131	Дохід від операційної оренди активів, що належать на праві власності	П	✔	(об) Статті доходів		
T	7132	Дохід від операційної оренди активів, що визнані активом із права користування	П	✔	(об) Статті доходів		
T	714	Дохід від операційної курсової різниці	П	✔	(об) Статті доходів		

Рис. 3.5 Вікно удосконалено Плану рахунків ТОВ «Безпечна» (Субрахунки 703, 713)

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

В сучасних умовах господарювання оренда є одним із важливих інструментів фінансування діяльності як комерційних підприємств, так і державних установ. Вона слугує надійним та легкопрогнозованим джерелом залучення додаткових коштів, які в подальшому можуть спрямовуватися на оновлення матеріально-технічної бази.

Досліджуючи економічну сутність оренди та нормативне регулювання обліку орендних операцій визначено, що оренда – це право суб'єкта господарювання користуватися майном на умовах платності протягом визначеного в договорі часу.

Проведена порівняльна характеристика економічної сутності лізингу та оренди надала можливість виокремити спільні та специфічні риси досліджуваних категорій з урахуванням положень законодавчо-нормативних актів та дозволяє стверджувати про відмінність категорій лізингу та оренди. Лізинг, хоча тісно і пов'язаний з орендою, проте є ширшим поняттям, оскільки містить в собі одночасно якості інвестиційної та орендної діяльності.

Визначено, що оренда як об'єкт обліку характеризується сукупністю господарських операцій, що відбуваються в межах визначеного часу, а значить являє собою процес. Для цілей бухгалтерського обліку оренда класифікується на операційну та фінансову.

За результатами проведено дослідження визначено, що для обліку ведення бухгалтерського обліку фермерських господарств виділяють чотири основні форми, які частково різняться між собою за процесом організації обліку, порядком формування та подання звітності. Оптимальну форму ведення бухгалтерського обліку для фермерського господарства керівник обирає сам, з врахуванням зовнішніх та внутрішніх факторів які на це впливають, а саме розмір господарства, чисельність працюючих, податкове навантаження. Також важливим аспектом діяльності господарства віднесення

його до тої чи іншої системи оподаткування, на сьогодні власник фермерського господарства сам може брати систему оподаткування (бути на платником єдиного податку певної групи чи на загальній системі оподаткування) для свого господарства, але кожна з них має свої переваги, недоліки та обмеження.

Базовим підприємством під час написання кваліфікаційної роботи стало ТОВ «Безпечна».

Дослідження розвитку орендних відносин охоплює кілька напрямів, а саме оренду землі, майнові відносини, а також лізинг як специфічну форму орендних відносин.

ТОВ «Безпечна» взаємовідносини з орендодавцями регулює на підставі заключених договорів оренди.

ТОВ «Безпечна» відповідно виступає орендарем об’єктів рухомого та нерухомого майна, а також земельних ділянок сільськогосподарського призначення.

Для обліку розрахунків з орендодавцями використовується субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». ТОВ «Безпечна» по відношенню до орендодавців виступає податковим агентом за нарахованою орендною платою. Тому здійснює розрахунки з бюджетом за податком з доходів фізичних осіб та військовим збором.

У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання визнання активів із права користування у суб'єктів господарювання України з урахуванням останніх змін у міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема МСФЗ 16 «Оренда», є маловивченими. У процесі дослідження було проаналізовано методологічні засади визнання активів із права користування відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда» та зроблено висновок про те, що процес визнання активу з права користування є доволі трудомістким та потребує професійного судження бухгалтера. Запропоновано облікове відображення права постійного користування земельними ділянками. Також запропоновано облік активів із права користування

вести на рахунках (субрахунках), на яких обліковуються відповідні базові активи із подальшою деталізацією. Це забезпечить об’єктивність перенесення інформації до форм фінансової звітності суб’єктів господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Podolianchuk O.A. The main dominants of accounting and taxation organization on farms. *Scientific discussion*. 2020. VOL 2, № 47. P. 38-45.
2. Богач Л.В. До питання обліку оренди земель сільськогосподарського призначення. URL: file:///C:/Users/%D0%9B%D0%95%D0%9D%D0%90/Downloads/nvnau_econ_2013_181(3)__4.pdf (дата звернення: 23.10.2023). [3]
3. Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. *Галицький економічний вісник*. 2019. №5 (60). С. 102-111.
4. Вєлєва О.Д. Проблемні питання обліку оренди за МСФЗ 16. *Вчені записки імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2020. Т. 31 (70), №6. С. 218-222.
5. Височан О.С., Редько М.О. Теоретичні аспекти обліку орендних операцій у державному секторі економіки: поняття, економічний зміст, класифікація, нормативне регулювання. URL: file:///C:/Users/%D0%9B%D0%95%D0%9D%D0%90/Downloads/Nvmgu_eim_2018_30_23.pdf (дата звернення: 15.10.2023). [6]
6. Волківська А.М., Аксьонова О.В., Осовська Г.В., Вишнівська Т.О. Огляд вітчизняного законодавства та періодичної літератури щодо оренди необоротних матеріальних активів. *Ефективна економіка*. 2022. № 10. URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/655/662 (дата звернення 15.10.2023). [7]
7. Головко І.О. Теоретичні аспекти визначення сутності орендних операцій в роздрібній торгівлі. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 6. Ч. 2. С. 133-126. [8]
8. Григоренко В., Сахно Л.А. Облік фінансової оренди в Україні: недоліки та переваги. URL:

http://eprints.kname.edu.ua/60642/1/%D0%A0%D0%9C%D0%92_2021-109-110.pdf (дата звернення: 25.10.2023). [11]

9. Дешюра Сергій. Облік операційної оренди в орендодавця. *Податки і бухоблік*. 2023. №3. С. 23-28.
10. Єрмолаєва М.В., Гедей І.В. Теоретичні та практичні аспекти обліку розрахунків за орендою земельних паїв та відображення їх у звітності. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 49. С. 315-318. [13]
11. Жураковська І.В., Ілющик Н.І. Відображення землі у звітності за МСФЗ. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2018. Вип. 15 (57). С. 68-79. [14]
12. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 р. №2768-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text (дата звернення: 20.10.2023). [17]
13. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1093-99#Text (дата звернення: 20.10.2023). [39]
14. Іонін Є.Є., Тарасенко Л.О. Особливості обліку нематеріальних активів, що належать до групи користування майном. *Економіка і організація управління*. 2017. №1 (25). С. 29-37. [19]
15. Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік І: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю.В. 2020. 496 с. [20]
16. Квасній Л.В., Паславська В.В. Особливості лізингового бізнесу України в умовах війни. *Ефективна економіка*. 2022. №10. URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/416/670 (дата звернення: 25.10.2023). [24]
17. Кузуб М. Обік оренди земельних ділянок та паїв. *SCIENTIA FRUCTUOSA*. 2022. № 2. С. 94-110. [29]
18. Куриленко Антоніна. Витрати за запізнілими активами: в якому періоді їх відображати. *Все про бухгалтерський облік*. 2023. №63-64. С.23-28.

19. Лепетан І.М., Рязанцева Ю.І. Методологічні підходи до обліку орендних операцій. *Агросвіт*. 2019. №22. С. 92-97.
20. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. Вип. 3(15). С. 152-158. [33]
21. Любар О.О., Іщенко Я.П. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №11. С. 102-120. [34]
22. Максименко І.Я., Ганноцька К.С. Особливості обліку орендних операцій: бухгалтерський та податковий облік. *Економіка та держава*. 2019. №11. С. 100-102. [37]
23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. №561.URL: https://ips.ligazakon.net/document/MF03270 (дата звернення: 25.10.2023). [39]
24. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16--compressed-1.pdf (дата звернення: 20.10.2023). [41]
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 20.10.2023).
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1023-07#Text (дата звернення: 20.10.2023). [45]
27. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text (дата звернення 25.10.2023).

28. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text (дата звернення 25.10.2023). [44]
29. Онищенко В. Фінансовий лізинг: критерії, оподаткування, бухоблік. URL: https://buhplatforma.com.ua/article/7326-finansoviy-lzing (дата звернення: 25.10.2023). [48]
30. Павленко О.С., Віниченко І.І. Розвиток лізингових відносин аграрних підприємств. *Ефективна економіка.* 2017. №8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5747 (дата звернення 25.08.2023).
31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text (дата звернення: 23.10.2023).
32. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 25.10.2023). [51]
33. Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Земельні ділянки як об'єкт обліку. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки та практики.* 2017. №12. С. 102-115. [54]
34. Подолянчук О.А., Лепетан І.М. Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. *Агросвіт.* 2022. №2. С. 37-44. [56]
35. Подолянчук О.А., Олійник Я.Ю. Земельні ділянки: облік та оподаткування. *Ефективна економіка.* 2021. №12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf (дата звернення: 23.10.2023). [55]

36. Полятикін Віталій. Інноваційні аспекти організації обліку операцій землекористування аграрних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2023. №48. С. 52-59.

37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 23.10.2023).

38. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 01.07.2004 р. №1952-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#Text (дата звернення: 23.10.2023). [61]

39. Про оренду землі: Закон України №161-X IV від 06.10.1998 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text.7 (дата звернення: 20.10.2023). [63]

40. Проскура К.П. Окремі випадки відображення в обліку та оподаткуванні операцій з операційної оренди. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2017. Вип.1. С. 176-186. [66]

41. Сибірянська Ю. В., Василищен Ю. В. Фінансовий лізинг як альтернатива банківському кредитуванню. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/197265016.pdf (дата звернення: 25.10.2023).

42. Сидоренко О.О. Визнання активів із права користування та окремі аспекти організації їх обліку. *Держава та регіони*. 2020. №6 (117). С. 188-192. [68]

43. Терехов В.І. Економічна безпека в системі лізингових операцій. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2019. №1 (53). С. 189-196.

44. Ткаченко О.С. Класифікація орендних операцій для цілей обліку. *Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств*: тези доповідей V Всеукраїнської наук.-прак.і Інтернет-конф. 13-14 травня 2021 р. Дніпро: ННІЕ, 2021. 151 с. [70]

45. Ушакова О.А. Необхідність і перспективи розвитку лізингу в Україні. *Ефективна економіка*. 2022. №10. URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/662/669 (дата звернення:

https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/662/669 (дата звернення: 23.10.2023). [72]

46. Фінансовий облік: навч. посіб. [для студ. екон. спец. закладів вищої освіти] / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюка та колективу авторів. Електронне видання. Івано-Франківськ: ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника», 2019. 650 с. [73]

47. Шиндер В. Оренда як об'єкт обліку. *Управління, адміністрування та право: проблеми, тенденції, досягнення*. 2023. №10. С. 118-125. [74]

48. Ярмолюк О.Ф., Вітер С.А. Раціональний документообіг в організації обліку фермерських господарств. *Ефективна економіка.* 2021. №7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2021/93.pdf (дата звернення: 22.10.2023).