DOI: 10.58423/2786-6742/2025-11-486-501
УДК 657:3; 336:2

Ольга ЧЕРНЕЦЬКА
кандидат економічних наук, доцент,
доцентка кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровський державний аграрно-економічний університет,
м. Дніпро, Україна
ORCID ID: 0000-0002-4691-636X
Scopus Author ID: 59172824600
e-mail: chernetska.o.v@dsau.dp.ua

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДИ ЗЕМЛІ ТА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ТЕХНІКИ

Анотація. *Аграрний бізнес пов'язаний з використанням землі та спеціалізованих ресурсів, що зумовлює необхідність їх залучення у бізнес - процеси на умовах оренди. Оренда земельних паїв та сільськогосподарської техніки сприяє підвищенню конкурентоспроможності та економічній стабільності аграрних підприємств, що вимагає якісного інформаційного забезпечення орендних відносин в контексті прийняття ефективних управлінських рішень, зокрема, коректного відображення витрат в системі обліку та оптимізації податкової стратегії бізнесу. Метою статті є актуалізація практичних аспектів обліку та оподаткування оренди землі та сільськогосподарської техніки в сучасних умовах бізнесу. В контексті системного підходу в дослідженні використано монографічний метод для аналізу науково-практичних статей та нормативних актів з обліку і оподаткування оренди майна, аналіз для деталізації чинних нормативних актів в контексті обліку і оподаткування орендних відносин, синтез для поєднання ключових аспектів та прикладних рішень в цілісну облікову модель, метод узагальнення для систематизації практичного досвіду та формування висновків і пропозицій щодо підвищення ефективності облікових процедур, логічний метод для послідовного викладу матеріалу, обґрунтування висновків та рекомендацій, графічний та табличний методи для візуалізації результатів дослідження. В роботі проаналізовано думки вчених та практиків щодо побудови інформаційного забезпечення орендних відносин в частині їх організації, обліку та оподаткування, наголошено на необхідності адаптивності рішень, стабільності та взаємоузгодженості облікових й податкових процесів в контексті сучасних проблем аграрного бізнесу. Актуалізовано документальне забезпечення оренди земельних паїв та сільськогосподарської техніки, методичні підходи до обліку орендних відносин з врахуванням форми власності орендодавця та умов договору, особливості оподаткування та звітності аграрних підприємств в частині використання орендованого майна та виплати орендної плати власникам земельних паїв та сільськогосподарської техніки, акцентовано увагу на стратегічному значенні облікової інформації як інструменту сталості бізнесу в кризових умовах шляхом раціонального управління орендними відносинами та оптимізації податкових розрахунків. Запропоновано алгоритм дій обліковців в умовах повномасштабної війни, зокрема, в разі втрати чи пошкодження орендованого майна внаслідок воєнних дій, що дозволить знизити фінансові втрати аграрного бізнесу, підвищити шанси на компенсацію втрат з боку*

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons CC BY-NC 4.0

держави, забезпечить стабільність орендних відносин та зміцнить правову позицію аграрних підприємств в орендних відносинах. Результати дослідження стануть корисними в практичній діяльності аграрних підприємств, зокрема, фахівців обліку і оподаткування, керівництва, консультантів, а також для подальших досліджень в сфері управління аграрним бізнесом.

***Ключові слова**: оренда, земельні паї, сільськогосподарська техніка, облік, оподаткування, звітність, аграрний бізнес*

JEL Classification: M41, H25

***Absztrakt.** Az agrárüzlet szorosan kapcsolódik a föld és a speciális erőforrások használatához, ami szükségessé teszi azok bevonását az üzleti folyamatokba bérleti jogviszony keretében. A földtulajdoni részek (földrészarányok) és a mezőgazdasági gépek bérlete hozzájárul az agrárvállalkozások versenyképességének és gazdasági stabilitásának növeléséhez, ami megköveteli a bérleti jogviszonyok magas színvonalú információs megalapozását a hatékony vezetői döntések meghozatala érdekében, különös tekintettel a költségek számviteli rendszerben történő helyes elszámolására és az üzleti adóstratégia optimalizálására. A tanulmány célja a föld- és mezőgazdasági gépbérlet számviteli és adózási gyakorlatának aktualizálása a modern üzleti környezet feltételei között. A kutatás során rendszerszemléletet alkalmaztunk: a monografikus módszert a számviteli és adózási szabályozásra, valamint a tudományos és gyakorlati publikációkra vonatkozó elemzéshez; az elemzést a hatályos normatív aktusok részletezésére a bérleti jogviszonyok számviteli és adózási vonatkozásában; a szintézist a kulcstényezők és alkalmazott megoldások egységes számviteli modellbe történő integrálására; az általánosítás módszerét a gyakorlati tapasztalatok rendszerezésére, valamint a következtetések és javaslatok megfogalmazására a számviteli eljárások hatékonyságának növelése érdekében; a logikai módszert az anyag koherens bemutatására és az ajánlások megalapozására; továbbá grafikus és táblázatos módszereket a kutatási eredmények szemléltetésére. A tanulmány elemzi a tudományos és gyakorlati szakemberek álláspontjait a bérleti jogviszonyok információs megalapozásának kialakításáról azok szervezési, számviteli és adózási aspektusaiban, hangsúlyozva az alkalmazkodóképesség, a stabilitás, valamint a számviteli és adózási folyamatok kölcsönös összhangjának szükségességét az agrárüzlet aktuális kihívásainak kontextusában. Aktualizálásra kerül a földrészarányok és mezőgazdasági gépek bérletének dokumentációs rendszere, a bérleti jogviszonyok számviteli elszámolásának módszertani megközelítései a bérbeadó tulajdonformájának és a szerződés feltételeinek figyelembevételével, valamint az agrárvállalkozások adózási és beszámolási sajátosságai a bérelt eszközök használata és a bérleti díjak kifizetése tekintetében. Kiemelésre kerül a számviteli információ stratégiai jelentősége mint az üzleti fenntarthatóság eszköze válsághelyzetekben, a bérleti jogviszonyok racionális irányítása és az adószámítások optimalizálása révén. A tanulmány egy cselekvési algoritmust is javasol a számviteli szakemberek számára a teljes körű háború körülményei között, különösen a bérelt vagyon fegyveres cselekmények következtében bekövetkező elvesztése vagy megrongálódása esetén. Ez lehetővé teszi az agrárvállalkozások pénzügyi veszteségeinek csökkentését, növeli az állami kártalanítás esélyét, biztosítja a bérleti jogviszonyok stabilitását, és erősíti az agrárvállalkozások jogi pozícióját a bérleti kapcsolatokban. A kutatás eredményei hasznosak lehetnek az agrárvállalkozások gyakorlati tevékenységében, különösen a számviteli és adózási szakemberek, a vezetés és a tanácsadók számára, valamint további kutatások alapjául szolgálhatnak az agrárüzlet irányításának területén.*

***Kulcsszavak:** bérlet, földrészarányok, mezőgazdasági gépek, számvitel, adózás, beszámolás, agrárüzlet.*

***Abstract**. Agricultural business is associated with the use of land and specialized resources, which necessitates their involvement in business processes on a lease basis. Lease of land shares and agricultural machinery contributes to increasing the competitiveness and economic stability of*

agricultural enterprises, which requires high-quality information support for lease relations in the context of making effective management decisions, in particular, the correct reflection of costs in the accounting system and optimization of the tax strategy of the business. The purpose of the article is to update the practical aspects of accounting and taxation of land and agricultural machinery leases in modern business conditions. In the context of a systematic approach, the study used a monographic method to analyze scientific and practical articles and regulations on accounting and taxation of property leases, analysis to detail current regulations in the context of accounting and taxation of leases, synthesis to combine key aspects and applied solutions into a holistic accounting model, a generalization method to systematize practical experience and form conclusions and proposals to improve the efficiency of accounting procedures, a logical method for a consistent presentation of the material, substantiation of conclusions and recommendations, and graphical and tabular methods to visualize the results of the study. The paper analyzes the opinions of scientists and practitioners on the construction of information support for lease relations in terms of their organization, accounting and taxation, emphasizes the need for adaptability of solutions, stability and mutual coordination of accounting and tax processes in the context of modern problems of agrarian business. Documentary support for the lease of land shares and agricultural machinery, methodological approaches to accounting for lease relations taking into account the form of ownership of the lessor and the terms of the contract, the features of taxation and reporting of agricultural enterprises in terms of the use of leased property and payment of rent to owners of land shares and agricultural machinery, focuses on the strategic importance of accounting information as a tool for business sustainability in crisis conditions through rational management of lease relations and optimization of tax calculations. An algorithm for accountants' actions in conditions of full-scale war is proposed, in particular, in the event of loss or damage to leased property because of military actions, which will reduce financial losses of agricultural businesses, increase the chances of compensation for losses from the state, ensure the stability of lease relations, and strengthen the legal position of agricultural enterprises in lease relations. The results of the study will be useful in the practical activities of agricultural enterprises, in particular, for accounting and taxation specialists, management, consultants, as well as for further research in the field of agrarian business management.

***Keywords**: lease, land shares, agricultural machinery, accounting, taxation, reporting, agrarian business*

Постановка проблеми. Специфіка аграрного бізнесу пов’язана з багатьма чинниками, в тому числі використання в діяльності специфічних засобів праці - землі та спеціалізованої техніки для її обробітку й збору урожаю. В користуванні аграрних підприємств України частка оренди сільськогосподарських угідь за останні роки становить більше 80% (рис.1), що робить орендні відносини ключовим чинником аграрного виробництва та свідчить про стратегічне використання земельних паїв.

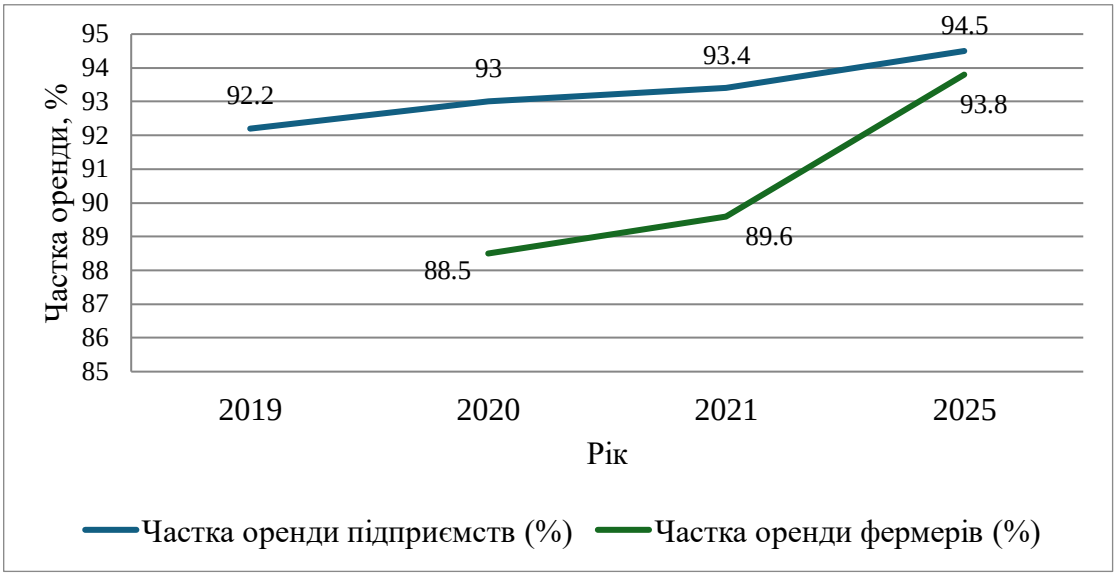

Рис. 1 Динаміка частки орендованих сільськогосподарських угідь в користуванні аграрних підприємств України

** сформовано автором за джерелами [11]*

Для аграрного бізнесу важливою складовою ефективної діяльності є можливість залучення послуг оренди земельних паїв та сільськогосподарської техніки, що дає агротоваровиробникам певні переваги. Зокрема, придбання засобів праці вимагає значних капіталовкладень, водночас у випадку оренди з'являється можливість розширення обсягів використання земельних ділянок та їх обробітку без суттєвих витрат. Зміни й виклики в бізнес-середовищі, особливо в умовах війни в країні, вимагають миттєвої реакції агротоваровиробників у вигляді зміни структури та оптимізації виробництва, що стає можливим завдяки орендним операціям. Сільськогосподарська техніка є надзвичайно коштовним засобом виробництва, який аграрне підприємство потребує в окремі виробничі періоди (під час обробітку ґрунту, посіву сільськогосподарських культур, догляду за ними, збору врожаю тощо). Отже, аграрні підприємства можуть дозволити собі залучати найбільш ефективну та потужну техніку лише за потреби, що є економічно вигідною альтернативою купівлі цілого набору автопарку та значних витрат на його утримання.

В Україні поширеною формою аграрного бізнесу є фермерські господарства, які демонструють динамічне зростання частки оренди земельних паїв – темп приросту у 2025 році порівняно з 2020 роком становить 5,3 в.п. (рис. 1). Фермерські господарства порівняно з агрохолдингами є обмеженими у вільних фінансових ресурсах, тому оренда земельних паїв та сільськогосподарської техніки створює умови для конкуренції з великим аграрним бізнесом. Фізичні особи – власники земельних паїв мають можливість ефективно використовувати своє майно, надаючи його в оренду та отримуючи стабільний дохід у вигляді орендної плати. Отже, оренда земельних паїв та

сільськогосподарської техніки є дієвим інструментарієм для забезпечення економічного розвитку, ефективності та стабільності аграрного бізнесу в країні. Тому важливим є якісне інформаційне забезпечення орендних операцій у суб'єкта підприємництва для прийняття ефективних управлінських рішень та оптимізації оподаткування бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вчені акцентують увагу на важливості орендних відносин в контексті аграрного бізнесу [5, 10, 13]. Іноземні фахівці [16] стверджують про взаємозв'язок між обсягом оренди послуг з використанням сільськогосподарської техніки для виробництва з обсягами оренди сільськогосподарських земель. Зокрема, вчені наголошують, що дрібні фермери не мають можливості купувати техніку, проте активно користуються її орендою, що дає можливість акумулювати фінансові активи для обробітку землі і залучення додаткових земельних ресурсів для розширення бізнесу. Вчені [14] також стверджують на невпинному розвитку економіки в контексті орендних відносин, що сприятиме підвищенню комплексного коефіцієнта орендної плати за сільськогосподарські землі.

Підтримуємо думку [17], що земля відіграє вирішальну роль як в економічному, так і екологічному обліку. Саме облік дає можливість правильно визначити витрати на оренду земельних паїв та сільськогосподарської техніки для потреб управління, оподаткування результатів діяльності суб'єкта агробізнесу, доходів фізичних осіб – власників земельних паїв, побудови ефективних взаємовідносин з партнерами. Облік є інформаційним джерелом для формування податкової стратегії в контексті оптимізації податкового навантаження та формування податкової звітності аграрного підприємства. Отже, облік і оподаткування операцій з оренди земельних паїв та сільськогосподарської техніки є важливою складовою системи управління аграрним підприємством, що підтверджуються відповідними дослідженнями вчених та публікацій фахівців. Зокрема, вчені Подолянчук О. А. та Олійник Я. Ю. наголошують, що «облік земельних ділянок та управління ними є складним і серйозним питанням, що вирішує: чи ефективною, перспективною та екологічною буде діяльність суб'єкта господарювання» [10]. Підтримуємо думку Кузуб М., що «дані обліку є інформаційною базою для внутрішніх і зовнішніх користувачів, вона має відображати організаційний, економічний та юридичний аспекти орендних відносин і враховувати інтереси їх суб'єктів» [5].

Орендні відносини є предметом нормативного регулювання в контексті організаційних аспектів [12], їх обліку [6, 7] та оподаткування [9]. Вчені Шепель Т.П., Вінтоняк А.А., Литвиненко Н.О. акцентують, що «викликом, що стоїть перед бухгалтерським обліком землі та земельними відносинами, є вдосконалення нормативно-правової бази для обліку землі, яка має бути чіткою, зрозумілою та доступною» [13]. Публікації фахівців [1, 2, 4, 5] містять роз'яснення щодо договірних взаємовідносин та юридичних аспектів оренди, бухгалтерського обліку та особливостей оподаткування орендних операцій, формування витрат суб'єкта підприємництва та альтернативних варіантів бізнес

- відносин. Думки вчених та фахівців-практиків є одностайними щодо взаємовигідності орендних відносин для потреб агробізнесу та важливості їх облікового забезпечення як ефективного підґрунтя для оптимізації податкових взаємовідносин суб'єктів підприємництва.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В умовах повномасштабної війни в Україні відбуваються трансформаційні процеси в аграрному секторі економіки, зокрема, руйнування агровиробничої інфраструктури, переміщення аграрних підприємств, масове мінування сільськогосподарських земель, що є чинником впливу на орендні відносини в контексті їх юридичного супроводу та обліку. Воєнні умови аграрного бізнесу також характеризуються динамічними змінами в податковому законодавстві в частині введення пільг та мораторіїв, а також неоднозначністю їх трактування. Також відзначимо, що аграрний бізнес змушений певним чином реагувати на пошкодження та втрату орендованого майна в контексті відображення витрат в обліку. Зазначені проблемні аспекти зумовлюють необхідність актуалізації досліджень практичних аспектів обліку та податкового регулювання орендних відносин в сучасних умовах бізнесу в контексті адаптивності рішень, стабільності та взаємоузгодженості облікових й податкових процесів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є актуалізація практичних аспектів обліку та оподаткування оренди землі та сільськогосподарської техніки в сучасних умовах бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Будь-які взаємовідносини мають бути оформлено у вигляді договорів. У випадку оренди земельних паїв укладається договір оренди відповідно до вимог Закону України «Про оренду землі» [12]. Зокрема, в ст.15 визначено наступні істотні умови:

- об'єкт оренди із зазначенням кадастрового номера, місця розташування та розміру земельної ділянки,
- дата та термін дії;
- розмір орендної плати, умови для проведення індексації, спосіб та умови розрахунків з власниками земельного паю;
- інші умови за згодою сторін [12].

На думку фахівців [15], договори оренди пропонують альтернативу купівлі землі для тих фермерів, які бажають розширити свій бізнес, але не мають достатньо ресурсів, зокрема, є важливими саме для фермерів – початківців. Вчені наголошують на доцільності укладання довгострокових договорів оренди, які порівняно з короткостроковими забезпечують більший рівень безпеки бізнесу.

В договорі сільськогосподарської техніки доцільно описати індивідуальні характеристики об'єкта оренди, які будуть враховуватись при поверненні об'єкта оренди власнику, а також умови його відновлення або можливості викупу. Також договір має містити дані про об'єкт договору, дату та термін дії, розмір орендної плати, особливості її сплати. Особливістю взаємовідносин в процесі оренди сільськогосподарської техніки може бути можливість оренди

транспортних засобів разом з екіпажем, який буде здійснювати управління та технічне обслуговування техніки, про що доцільно зазначити в умовах договору оренди.

Наслідки воєнних дій, зокрема, переміщення аграрних підприємств разом з орендованим майном, руйнування майна внаслідок влучань під час обстрілів, масове мінування сільськогосподарських земель створює ризики для орендарів, адже умови договорів оренди не звільняють від фінансових зобов'язань навіть за відсутності можливості повноцінно використовувати орендоване майно для потреб бізнесу. Отже, в умовах воєнних дій важливо передбачити в договорі механізми коригування умов та термінів оренди у випадку пошкодження майна або втрати активів. Зокрема, вважаємо доцільним в договорі зазначити механізм припинення (призупинення) або коригувань зобов'язань з виплати орендної плати в разі повної або часткової втрати чи пошкодження орендованого майна, документальне підтвердження пошкоджень майна, порядок проведення експертної оцінки втрат внаслідок воєнних дій тощо, що дасть можливість аграрному підприємству – орендарю реалізувати юридичну та фінансову гнучкість для потреб управління бізнесом.

Облікове забезпечення орендних відносин передбачає їх документальне оформлення. При наданні власником земельного паю у користування аграрному підприємству оформлюється акт приймання – передачі із зазначенням всіх необхідних реквізитів первинного документа. Зокрема, при оренді земельного паю цей документ може містити дані про розмір, кадастровий номер, місце розташування земельної ділянки та її стан на момент передачі (наявність будівель, споруд тощо). В акті приймання – передачі орендованої техніки доцільно зазначити її стан, комплектацію та інші важливі характеристики об'єкта оренди (марку, модель, рік випуску, номер двигуна, реєстраційний номер тощо).

Важливою складовою обліку орендних операцій земельних паїв та сільськогосподарської техніки є формування Повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність за формою №20-ОПП. Це Повідомлення є підтвердженням реальності діяльності аграрного підприємства задля уникнення статусу ризиковості суб'єкта підприємництва – платника ПДВ. Отже, протягом 10 робочих днів після укладання договору оренди потрібно зазначити, яке саме майно на умовах оренди буде використано в діяльності аграрного підприємства. В Повідомленні необхідно зазначити відомості про об'єкти оренди, які будуть використовуватись в діяльності аграрного підприємства, при цьому для орендованих земельних паїв обов'язково потрібно зазначити кадастровий номер земельної ділянки, а у випадку оренди сільськогосподарської техніки доцільно керуватись принципом укрупнення інформації відповідно до рекомендованого довідника типів об'єктів оподаткування.

Відзначимо, що в разі форс-мажорних ситуацій внаслідок воєнних дій важливим є документальне засвідчення факту втрат, в тому числі пошкодження

орендованого майна. Зокрема, окрім офіційних довідок відповідних органів влади про влучання внаслідок воєнних дій вважаємо доцільним залучити власників орендованого майна до обстеження втрат та пошкоджень шляхом складання комісією Акту пошкоджень (втрат) орендованого майна. Також доцільним є залучення сторонніх фахівців – експертів для оцінки пошкодженого майна, отже, експертний висновок буде документальним забезпеченням фінансової гнучкості бізнесу в контексті коригувань суми орендної плати при настанні форс-мажорних подій, обумовлених в договорі на оренду майна.

Первинні документи є підставою для формування інформації про діяльність підприємства в системі обліку. Відповідно до вимог НП(С)БО 14 «Оренда» [6] земельні паї та сільськогосподарська техніка, які використовуються аграрним підприємством на умовах оренди, не є його власністю, але мають бути відображені в системі обліку на спеціальному позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Орендар використовує орендовані об’єкти в своїй діяльності, що зумовлює певні витрати, пов’язані з використанням, підтримкою належного технічного стану, ремонтними роботами тощо. Такі витрати відображаються в системі обліку аграрного підприємства відповідно до вимог НП(С)БО 16 «Витрати» [7].

Однією з складових витрат агарного підприємства в процесі орендних відносин є орендна плата. Оренда земельних паїв для суб’єктів агробізнесу забезпечує стабільність виробничого процесу, а для фермерських господарств дає можливість зберігати конкурентоспроможність на ринку, тому облікі контроль за цими витратами відіграє важливу роль у забезпеченні прозорості діяльності для всіх зацікавлених осіб. Розмір та періодичність орендної плати визначається в договорі оренди та враховує вплив багатьох чинників, зокрема, грошову оцінку земельної ділянки, рівень конкуренції на земельну ділянку, терміни та умови використання техніки, ефективність бізнесу суб’єкта підприємництва тощо. Як правило, орендна плата сплачується в грошовому вигляді, проте окремі аспекти можуть бути обумовлені договором оренди. Нарахування орендної плати доцільно здійснювати у Акті наданих послуг оренди або інший документ відповідно до договору, що буде свідчити про факт надання послуги оренди та слугуватиме підставою для відображення в обліку суми нарахованої орендної плати.

Сума орендної плати за земельні паї та сільськогосподарську техніку відображається в складі прямих або непрямих витрат аграрного підприємства. Зокрема, витрати на оренду земельного паю доцільно віднести на рахунок витрат тієї сільськогосподарської культури, яку вирощують на конкретній земельній ділянці, наприклад, об’єкт витрат «Озима пшениця», «Кукурудза на зерно» тощо. Також можна прямо пов’язувати витрат на оренду сільськогосподарської техніки з конкретним об’єктом витрат, наприклад, орендну плату за сівалку зернову відносити на витрати відповідної зернової культури. Якщо орендну плату за земельний пай не можна прямо віднести на окремий об’єкт обліку витрат або сільськогосподарська техніка використовується для догляду за

декількома культурами, то такі витрати доцільно обліковувати в складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом на сільськогосподарські культури пропорційно обраній базі розподілу.

Доцільно акцентувати увагу на необхідності здійснення ремонту орендованої техніки в разі її пошкодження внаслідок воєнних дій. Ремонтні роботи мають бути проведені за згодою власника майна, проте фінансування цих витрат може бути здійснено як за рахунок власника, так і орендодавця з можливістю врахування цих витрат в розмірі орендної плати. Ці аспекти мають бути обумовлені в договорі на оренду та відображені в обліку суб'єктів підприємництва. Зокрема, витрати на поточний ремонт визнаються витратами звітного періоду, витрати на поліпшення збільшують вартість майна вскладі капітальних інвестицій.

Орендні відносини мають вплив на податковий облік аграрного підприємства (рис. 2). Якщо аграрне підприємство є платником податків за спрощеною системою оподаткування, то відповідно до Податкового кодексу України [9], статті 295.9.7, отримані в користування земельні ділянки є об'єктом для нарахування єдиного податку 4 групи. Отже, аграрне підприємство має нарахувати та сплатити єдиний податок 4 групи на орендовані земельні паї, а також подати відповідну податкову звітність. Виключенням щодо нарахування цього податку є орендні відносини з аналогічними юридичними особами – платниками єдиного податку 4 групи.

Відповідно до Податкового кодексу України [9], статті 164.2.5, орендна плата для власників земельного паю або сільськогосподарської техніки – фізичних осіб включається до загального оподатковуваного доходу, тому оподатковується відповідними податками. У випадку орендних відносин з фізичними особами аграрне підприємство виступає податковим агентом, що зумовлює необхідність утримання та сплати податків, а також подання податкової звітності за такими нарахованими доходами та утриманими (сплаченими) податками. З орендної плати власникам земельних паїв та сільськогосподарської техніки аграрне підприємство утримує та сплачує податок з доходів фізичних осіб в розмірі 18% та військовий збір в розмірі 5%. Виплата орендної плати здійснюється за вирахуванням податків готівкою на основі Відомості на виплату готівки або безготівковим шляхом за платіжною інструкцією на загальну суму та відповідною Відомістю нарахування орендної плати в розрізі окремих власників земельних паїв.

В разі орендних відносин з юридичними особами, наприклад, власниками сільськогосподарської техніки, які є платниками ПДВ, аграрне підприємство буде виступати споживачем послуги оренди, тому матиме право на податковий кредит з ПДВ на суму орендної плати за умови оформлення орендодавцем податкової накладної та її реєстрації в ЄРПН. Якщо аграрне підприємство – орендар є платником податку на прибуток, то сума орендної плати включається до витрат діяльності, що впливатиме на фінансовий результат для цілей оподаткування.

Рис. 2 Оподаткування аграрного підприємства в процесі оренди земельних паїв та сільськогосподарської техніки

** узагальнено автором за джерелами [7, 9]*

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків з обліку бізнес-процесів аграрного підприємства, пов'язаних з орендою земельних паїв та сільськогосподарської техніки, узагальнено в таблиці 1.

Аграрне підприємство – орендар земельного паю та сільгосптехніки у фізичної особи виступає податковим агентом, тому має відобразити дані щодо орендної плати у спеціальній податковій звітності - Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску.

В додатку 4 ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» до Податкового розрахунку потрібно зазначити суму орендної плати як нарахований та виплачений дохід фізичній особі, суми утриманих та сплачених

ПДФО та військового збору із зазначенням коду ознаки доходу, зокрема, 106 – при нарахуванні орендної плати за оренду земельного паю, 127 – при нарахуванні орендної плати за рухоме майно.

Якщо аграрне підприємство – орендар земельних паїв є платником єдиного податку 4 групи, то розмір орендованих земельних ділянок має бути відображено в Податковій декларації платника єдиного податку як об'єкт для оподаткування та додатку до неї - Відомості про наявність земельних ділянок.

Таблиця 1.

Кореспонденція рахунків з обліку і оподаткування оренди земельних паїв та сільськогосподарської техніки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Примітка
	Дебет	Кредит	
Взято в оренду земельний пай	01	-	На вартість земельного паю
Взято в оренду сільгосптехніку	01	-	На вартість сільгосптехніки
Відображено витрати, пов'язані з використанням земельного паю та сільгосптехніки в діяльності підприємства	23, 91	203, 207, 685	Якщо орендодавець – юридична особа – платник ПДВ, то вартість ТМЦ та послуг відображається без суми ПДВ
Нараховано орендну плату	23, 91	685	
Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	685	На підставі складеної орендодавцем – платником ПДВ та зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної
Утримано з орендної плати: ПДФО Військовий збір	 685 685	 641/ПДФО 642/ВЗ	Якщо орендодавець - фізична особа, то орендар є податковим агентом
Сплачено ПДФО та військовий збір, утримані з орендної плати фізичним особам	641/ПДФО, 642/ВЗ	311	Одночасно з перерахуванням орендної плати на карткові рахунки або протягом 3 банківських днів з дня, що настає за днем нарахування орендної плати при виплаті готівкою
Сплачено орендну плату (готівкою, безготівковим шляхом)	685	301, 311	При сплаті орендної плати фізичним особам - за вирахуванням утриманих ПДФО та військового збору
Після завершення терміну оренди списано земельний пай та сільгосптехніка з позабалансового рахунку		01	На вартість земельного паю та сільгосптехніки

** сформовано автором за джерелами [3] та на основі власних висновків*

Облікове забезпечення орендних відносин на підприємстві узагальнено на рис. 3.

У випадку зменшення корисності орендованого майна потрібно не лише чітко задокументувати витрати, пов'язані з втратою чи пошкодженням майна,

але й відобразити в системі обліку відповідно до вимог законодавства для реалізації механізму компенсаційних виплат. Важливо оперативно та правильно ідентифікувати втрати в частині орендованого майна, адже неточності документального забезпечення можуть унеможливити компенсацію витрат з боку держави.

Отже, воєнні умови аграрного бізнесу висувають вимоги до підвищення професійної кваліфікації обліковців в кризових умовах, адже в аграрному підприємству доцільно дотримуватись чіткого алгоритму облікових дій в разі надзвичайних ситуацій в контексті орендних взаємовідносин.

Відзначимо актуальність дистанційних взаємовідносин аграрного підприємства з орендаторами та податківцями. Зокрема, можна передбачити дистанційний характер поновлення, перегляд та розірвання договорів оренди в умовах війни шляхом електронного документообігу та застосування кваліфікованих електронних підписів для учасників бізнес-відносин. Електронний формат подання податкової звітності був запроваджений ще до повномасштабного вторгнення, і в умовах війни актуальність діджиталізації податкового обліку не викликає наукових та практичних заперечень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для аграрних підприємств залучення земельних паїв та сільськогосподарської техніки на умовах оренди є ефективним інструментом забезпечення конкурентоспроможності бізнесу.

Важливого значення набуває інформаційне забезпечення орендних операцій для прийняття ефективних управлінських рішень та податкової оптимізації. Укладання договорів здійснюється відповідно до вимог законодавства. Первинні документи орендних операцій є підставою для їх відображення в обліковій системі підприємства, оподаткування та формування податкової звітності.

В умовах повномасштабної війни орендні відносини в аграрному бізнесі обтяжуються через пошкодження та знищення орендованого майна, що вимагає оперативного реагування обліковців. Пропозиції автора передбачають алгоритм дій обліковців в разі втрати чи пошкодження орендованого майна внаслідок воєнних дій, що дозволить знизити фінансові втрати аграрного бізнесу, підвищити шанси на компенсацію втрат з боку держави, забезпечить стабільність орендних відносин та зміцнить правову позицію аграрних підприємств в орендних відносинах.

Перспективами подальших досліджень є розробка адаптивних рішень в контексті обліку та оподаткування оренди земельних паїв та сільськогосподарської техніки в умовах повоєнного відновлення аграрного бізнесу.

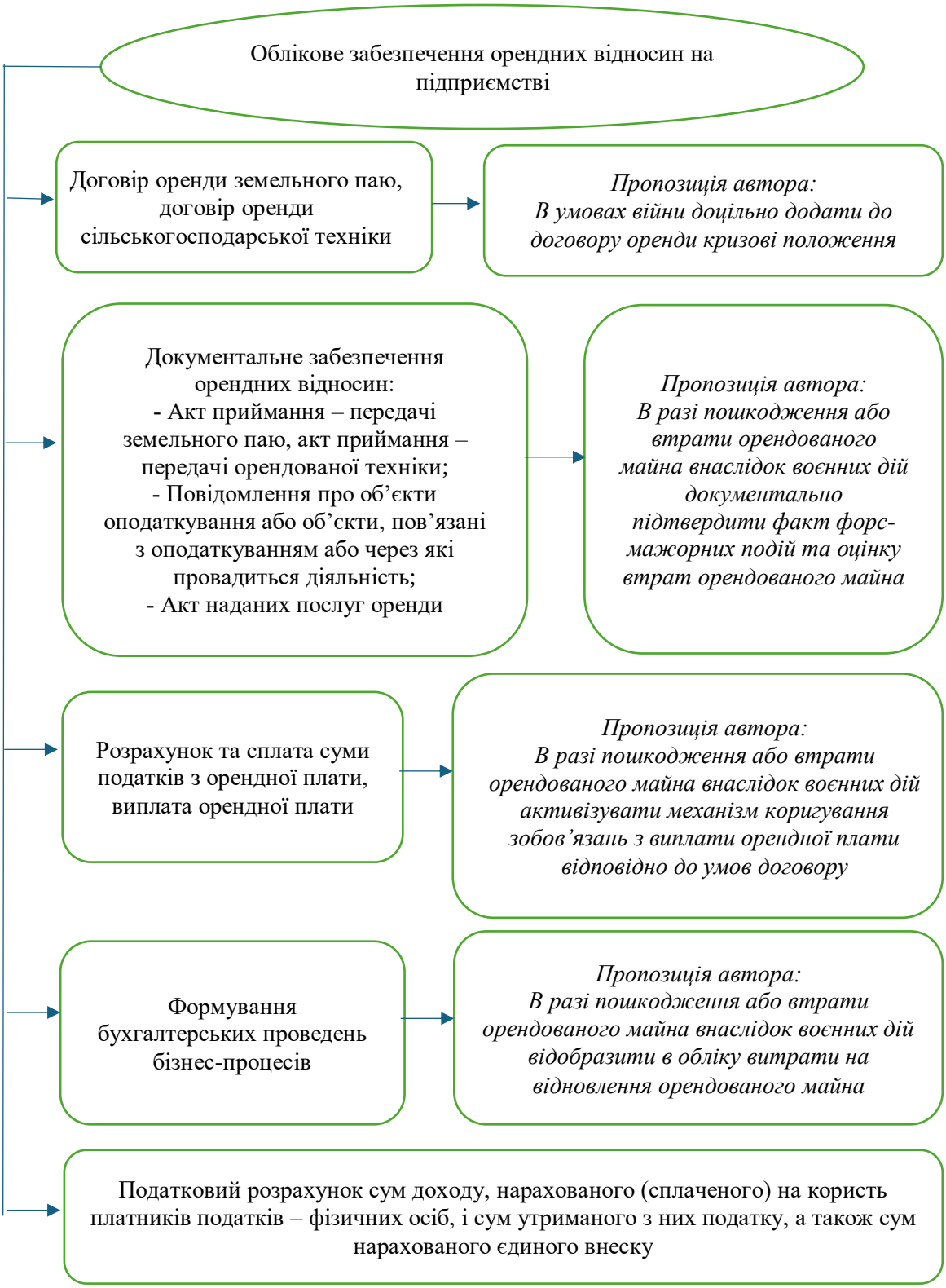

Рис. 3 Облікове забезпечення орендних відносин на підприємстві
** сформовано автором на основі власних висновків*

Список використаних джерел

1. Висіцька І. Оренда сільгосптехніки у фізособи: оформлюємо договірні відносини. *Головбух Агро*. 2022. № 22, листопад. URL: https://agro.expertus.com.ua/10002601 (дата звернення: 10.08.2025).
2. Децюра С. Правила оренди земельних ділянок / паїв у фізосіб. *Податки & Бухоблік*. 2023. Грудень. №97. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2023/december/issue-97/article-127206.html (дата звернення: 10.08.2025).
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства України №291 від 30.11.1999р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 12.08.2025).
4. Козюк З. Оренда транспорту й техніки: а екіпаж викликали? *Баланс*. 2019. № 14-15 (626-627), 15 квітня. С.17-20. URL: https://balance.ua/news/post/arenda-transporta-i-texniki-ekipazh-vizivali (дата звернення: 12.08.2025).
5. Кузуб М. Облік оренди земельних ділянок та паїв. *Scientia Fructuosa*. 2022. № 2. Том 142. С. 94-108. URL: https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(142)07 (дата звернення: 10.08.2025).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України № 181 від 28 липня 2000 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text (дата звернення: 11.08.2025).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 (дата звернення: 11.08.2025).
8. Павленко О. Оренда сільгосптехніки: з екіпажем чи договір підряду? *Податки & Бухоблік*. 2024. Грудень. №99. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2024/december/issue-99/article-131249.html?srsltid=AfmBOooyNKMi6rOHxX4MCOXgkWCwgiIEcoS4gichdO3TrWT61TVuL_-K (дата звернення: 10.08.2025).
9. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 11.08.2025).
10. 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: 10.08.2025).
11. Посівні площі сільськогосподарських культур за їх видами. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/ (дата звернення: 29.09.2025).
12. Про оренду землі: Закон України № 161-XIV від 06.10.1998 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text (дата звернення: 10.08.2025).
13. Шепель Т. П., Вінтоняк А. А., Литвиненко Н. О. Організація обліку земельних відносин. *Економіка та суспільство*. 2023. Випуск № 56. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-56-163 (дата звернення: 10.08.2025).
14. Wang K., Lu J., Liu H., Fan X., Zhang L., Zhang S. A Study on Accounting for Suburban Agricultural Land Rent in a Chinese Context Based on Agricultural Ecological Value and Landscape Value. *Land.* 2023. Vol. 12(12), 2138. DOI: https://doi.org/10.3390/land12122138 (дата звернення: 29.09.2025).
15. Onofri L., Trestini S., Mamine F., Loughrey J. Understanding agricultural land leasing in Ireland: a transaction cost approach. *Agricultural and Food Economics*. 2023. Vol. 11. Article number: 17 (2023). DOI: https://doi.org/10.1186/s40100-023-00254-x (дата звернення: 29.09.2025).
16. Qian L., Lu H., Gao Q., Lu H. Household-owned farm machinery vs. outsourced machinery services: The impact of agricultural mechanization on the land leasing behavior of relatively large-scale farmers in China. *Land Use Policy*. 2022. Vol. 115, 106008. DOI: https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2022.106008 (дата звернення: 29.09.2025).

17. Wentland S. A., Ancona Z. H., Bagstad K. J., Boyd J., Hass J. L., Gindelsky M., Moulton J. G. Accounting for land in the United States: Integrating physical land cover, land use, and monetary valuation. *Ecosystem Services, Elsevier*. 2020. Vol. 46 (C). DOI: https://doi.org/10.1016/j.ecoser.2020.101178 (дата звернення: 29.09.2025).

References

1. Vysitka, I. (2022). Leasing agricultural machinery from an individual: we draw up contractual relations. *Chief Accountant Agro*, 22, november. https://agro.expertus.com.ua/10002601 [in Ukrainian].
2. Decyura, S. (2023). Rules for leasing land plots / shares to individuals. *Taxes & Accounting*, 97, december. https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2023/december/issue-97/article-127206.html [in Ukrainian].
3. Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations. Order of the Ministry of Ukraine No. 291 (1999). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text [in Ukrainian].
4. Kozyuk, Z. (2019). Rental of transport and equipment: was the crew called? *Balance,* No. 14-15 (626-627), April 15, 17-20. https://balance.ua/news/post/arenda-transporta-i-texniki-ekipazh-vizivali [in Ukrainian].
5. Kuzub, M. (2022). Accounting for the lease of land plots and shares. *Scientia Fructuosa,* 142, 2, 94-108. https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(142)07 [in Ukrainian].
6. National Accounting Regulation (Standard) 14 “Lease”. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 181 (2000). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text [in Ukrainian].
7. National Accounting Regulation (Standard) 16 "Expenses". Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 318. (1999). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 [in Ukrainian].
8. Pavlenko, O. (2024). Lease of agricultural machinery: with a crew or a contract? *Taxes & Accounting,* december, No. 99. https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2024/december/issue-99/article-131249.html?srsltid=AfmBOooyNKMi6rOHxX4MCOXgkWCwgiIEcoS4gichdO3TrWT61TVuL_-K [in Ukrainian].
9. Tax Code of Ukraine. Law of Ukraine No. 2755-VI (2010). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 [in Ukrainian].
10. Podolyanchuk, O. A., & Oliynyk, Ya. Yu. (2021). Land plots: accounting and taxation. *Effective economy,* 12. https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.97 [in Ukrainian].
11. State Statistics Service of Ukraine. (2025). Sown areas of agricultural crops by type. https://www.ukrstat.gov.ua/ [in Ukrainian].
12. On land lease. Law of Ukraine No. 161-XIV. (1998). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text [in Ukrainian].
13. Shepel, T. P., Vintonyak, A. A., & Lytvynenko, N. O. (2023). Organization of accounting for land relations. *Economy and Society,* 56. https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-56-163 [in Ukrainian].
14. Wang, K., Lu, J., Liu, H., Fan, X., Zhang, L., & Zhang, S. (2023). A Study on Accounting for Suburban Agricultural Land Rent in a Chinese Context Based on Agricultural Ecological Value and Landscape Value. *Land, 12*(12), 2138. https://doi.org/10.3390/land12122138.
15. Onofri, L., Trestini, S., Mamine, F., & Loughrey, J. (2023). Understanding agricultural land leasing in Ireland: a transaction cost approach, *Agricultural and Food Economics*, 11, article number: 17. https://doi.org/10.1186/s40100-023-00254-x.
16. Qian, L., Lu, H., Gao, Q., & Lu, H. (2022). Household-owned farm machinery vs. outsourced machinery services: The impact of agricultural mechanization on the land leasing behavior of relatively large-scale farmers in China. *Land Use Policy*, 115, 106008. https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2022.106008.

17. Wentland, S. A., Ancona, Z. H., Bagstad, K. J., Boyd, J., Hass, J. L., Gindelsky, M., & Moulton, J. G. (2020). Accounting for land in the United States: Integrating physical land cover, land use, and monetary valuation. *Ecosystem Services, Elsevier*, 46 (C). https://doi.org/10.1016/j.ecoser.2020.101178.

Отримано:	*12.09.2025*	*Beérkezett:*	*2025.09.12*	*Received:*	*12.09.2025*
Прийнято до друку:	*28.10.2025*	*Elfogadva:*	*2025.10.28*	*Accepted:*	*28.10.2025*
Опубліковано:	*17.12.2025*	*Megjelent:*	*2025.12.17*	*Published:*	*17.12.2025*