

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-45>

УДК 657

РАССОЛЕНКО Юлія

Дніпровський національний університет ім. О. Гончара

<https://orcid.org/0000-0002-8243-9572>

e-mail: julia-rona2@ukr.net

БЄЛОЗЕРЦЕВ Василь

Дніпровський національний університет ім. О. Гончара

<https://orcid.org/0000-0003-4191-9382>

e-mail: belozertsev.v@ef.dnu.edu.ua

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ВІДПОВІДАЛЬНОГО ЗБЕРІГАННЯ ТА ОРЕНДИ

У даній статті розглядається важливість оренди основних засобів як стратегічного механізму для забезпечення поточних потреб підприємств, особливо в контексті обмежених можливостей отримання кредитів та дефіциту власних фінансових ресурсів. Автори детально аналізують різні аспекти та форми орендних відносин, включаючи повно-комплексне обслуговування, "чисту" та "загальну" оренду, а також їхні специфічні характеристики. Важливу роль у дослідженні відіграє вплив сучасних інформаційних технологій на орендні відносини, зокрема через призму "шерингу". Окремо висвітлюється питання відповідального зберігання як ключової ланки логістичного ланцюга, що має велике значення для бізнесу. Автори пропонують нові підходи до методики відображення витрат на послуги відповідального зберігання і оренди, які мають на меті підвищення точності розрахунків бази оподаткування податком на прибуток підприємств. Стаття вносить вагомий вклад у розуміння комплексності орендних відносин та їх впливу на фінансову стійкість підприємств у сучасних економічних умовах.

Ключові слова: оренда, відповідальне зберігання, логістика, інформаційні технології в оренді, методика обліку витрат

RASSOLENKO Yuliia, BIELOZERTSEV Vasyly

Oles Honchar Dnipro National University

METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF RESPONSIBLE STORAGE AND RENT OPERATIONS

In today's conditions of a shortage of own financial resources in enterprises and the lack of the possibility of obtaining loans, the most affordable and effective way of financing the current needs in the organization of the enterprise's activities is the lease of fixed assets. Places for storing stocks and warehouses are needed by enterprises of almost any industry and field of activity. The easiest way to get such non-negotiable assets at your disposal to ensure your specialized activity is to enter into a lease relationship.

On the other hand, in the current crisis conditions, for some enterprises and organizations, even the use of lease schemes of relationships can be a burdensome process that requires the diversion of resources to the maintenance of leased space. For a business whose activity is connected with certain material values, the need to organize the storage of its products or goods in a warehouse is extremely important. Renting or buying warehouse space in the short term may not be profitable for the enterprise. It is necessary to organize unloading and loading of goods or products, purchase warehouse equipment, install video surveillance and security alarms, hire staff. One of the work organization options is the outsourcing of warehouse processes and the use of a responsible storage service.

This article examines the importance of leasing primary assets as a strategic mechanism to meet the current needs of businesses, especially in the context of limited credit opportunities and a deficit in their own financial resources. The authors thoroughly analyze various aspects and forms of leasing relationships, including full-service leasing, "pure" and "general" leasing, as well as their specific characteristics. A significant role in the study is the impact of modern information technologies on leasing relationships, particularly through the concept of "sharing". The issue of responsible storage as a key component of the logistical chain, which is of great importance for businesses, is separately highlighted. The authors propose new approaches to the methodology of reflecting costs for services of responsible storage and leasing, aimed at increasing the accuracy of calculations for the tax base of corporate income tax. The article makes a substantial contribution to the understanding of the complexity of leasing relationships and their impact on the financial stability of enterprises in modern economic conditions.

Keywords: leasing, responsible storage, logistics, information technology in leasing, cost accounting methodology.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

В сучасних умовах дефіциту у підприємств власних фінансових ресурсів та відсутності можливості отримання кредитів найбільш доступним та ефективним способом фінансування поточних потреб в організації діяльності підприємства є оренда основних засобів. Місця зберігання запасів та складські приміщення потрібні підприємствам практично будь якої галузі та напрямку діяльності. Найпростіший спосіб отримати такий необоротний актив у розпорядження для забезпечення своєї профільної діяльності це вступ у орендні відносини.

З іншого боку в існуючих кризових умовах для окремих підприємств та організацій навіть використання орендних схем взаємовідносин може бути обтяжливим процесом, що потребує відволікання

ресурсів на обслуговування орендованих площ. Для бізнесу, діяльність якого пов'язана із певними матеріальними цінностями, потреба в організації зберігання своєї продукції або товарів на складі вкрай важлива. Орендувати або купувати складське приміщення у короткостроковій перспективі може бути не вигідним для підприємства. Необхідно організувати розвантаження і завантаження товарів або продукції, придбати складське устаткування, встановити відеоспостереження й охоронну сигналізацію, найняти персонал. Одним з варіантів організації роботи є передача складських процесів на аутсорсинг та користування послугою відповідального зберігання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням проблем обліку операцій оренди займається низка відомих зарубіжних та вітчизняних науковців, зокрема: Діденко Л.М., Семенко Н.К., Гончаренко В.О., Кірдіна О.Г., Дацковська Д.О., Куцик П.О., Маркус О.В., Садовська І.Б. та ін.

Питанням обліку операцій відповідального займаються наступні науковці: Бірюкова А.М., Ваховська М.Ю., Грамацький Е.М., Помазан Ю.Г., Волотковська Ю.М. та ін.

ВИДІЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ СТАТТЯ

У попередніх дослідженнях часто залишалися непоміченими особливості та виклики, пов'язані з методикою обліку та оподаткування у сфері відповідального зберігання та оренди основних засобів. Ця стаття фокусується на виявленні та аналізі цих аспектів, зокрема на взаємодії між традиційними методами обліку та сучасними вимогами цифрової економіки. Окрім цього, в статті розглядається вплив інформаційних технологій на оптимізацію процесів відповідального зберігання та оренди, що є ключовим для підвищення ефективності управління активами та витратами підприємств.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є вирішення прогалин у знаннях щодо інтеграції облікових та податкових стратегій в контексті розвитку цифрових технологій в орендних та логістичних операціях.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Цікавою з точки зору визначення економічної сутності оренди є її класифікація за характером зобов'язань. За такою класифікаційною ознакою слід розрізняти оренду з повно-комплексним обслуговуванням, «чисту» оренду та «загальну» оренду. Оренда з повно-комплексним обслуговуванням характеризується тим, що власник активу бере на себе зобов'язання страхувати майно, що надається в оренду, та обслуговувати його на протязі всього строку експлуатації такого активу орендарем. Дуже схожа на попередній вид так звана «загальна» оренда. При «загальній» оренді власник активу бере на себе основну (більшу) частину операційних витрат (в тому числі витрат на експлуатацію та ремонт активу) та сплачує такі податки, як податок на власність, земельний податок або орендну плату за землю. Ми бачимо, що є суттєва схожість таких видів оренди як оренда з повно-комплексним обслуговуванням та загальна оренда. Чиста ж оренда – це варіант, коли орендодавець повністю покладає на орендаря зобов'язання виплачувати усі податки, пов'язані з об'єктом оренди, різноманітні витрати технічного обслуговування об'єкта, страхування та будь які інші витрати, що можуть бути пов'язані з експлуатацією майна та підтримкою його у робочому стані. [2]

З точки зору питань оподаткування, цікавими можуть бути такі види оренди:

1. Оренда виду «безпечна гавань»;
2. Оренда «з подвійною зміною ціни»;

Так звана «безпечна гавань» може бути застосована для перекладу податкових пільг щодо права власності на актив від орендаря, який не може цією пільгою скористатись, до орендодавця, який з правової точки зору може скористатись цими пільгами.

При оренді «з подвійною зміною ціни» податкові правила держави власника активу (орендодавця) та орендаря дозволяють рахувати і першу і другу сторони власниками активу, що орендується.

В контексті дослідження сутності поняття оренда слід згадати і про сучасні умови, що характеризуються стрімким розповсюдженням інформаційних систем і технологій. Інформатизація та діджиталізація пронизують усі сфери людського життя. Соціально-економічні та виробничі відносини теж не оминула така широкомасштабна експансія інформаційних систем і технологій. Орендні відносини також починають змінюватись під впливом сучасних технологій. Тут слід згадати таке явище, як «шеринг».

Сама цей термін («шеринг») походить від англійського слова «to share», що у загальноприйнятому перекладі позначає «ділитися». Таким чином розвивається ідея ідею про спільне використання певних речей, активів, ТМЦ і в деяких випадках послуг.

Концепція, на нашу думку, не зовсім новітня, бо майже кілька десятиліть є темою, яка постійно дискутується аналітиками та дослідниками. Суттєве зростання популярності цього напрямку почався значно пізніше, і дослідники пов'язують таку популярність «шерингу» із певними кризовими явищами. На думку

певних аналітиків кризові явища та події 2008-2009 років дали поштовхи появи та розвитку таких компаній, як Uber або Airbnb. Найм активів на короткий термін (сервіс BlaBlaCar, наприклад, є піонером в цьому питанні та символічним лідером у сфері оренди транспорту) є яскравою ілюстрацією економіки шерінгу.

Зараз навіть можна спостерігати спільне користування і будівельними інструментами, і фотоапаратами або пральними машинами – усе це вже стає звичними явищами. Отримання доступів до самокатів, лиж або велосипедів, скутерів перетворюється на процес, що в сучасних умовах і завдяки використанню певного програмного забезпечення може займати лише лічені секунди, навіть не хвилини. Таким чином, поняття «шерінгу» поєднує соціальні зв'язки, екологічність, застосування інформаційних технологій та розподіл ресурсів, має ознаки мікро-орендних операцій.

Таким чином, в результаті дослідження класифікаційних ознак орендних операцій та певних критеріїв, покладених в основу таких класифікацій було виявлено 10 критеріїв. При цьому, потрібно позначити певні тенденції [1, 2, 4]:

– певні дослідники одні й ті самі вид орендних операцій називають різними термінами. За суттю вони однакові, але різняться тільки назвами та мають чітку схожість. (Можна позначити такі пари, як: «фінансова оренда» / «капітальна оренда»; «оренда типу продажу» / «оренда з наступним викупом»; «оперативна оренда» / «проста оренда»; «оренда державного майна» / «адміністративна оренда» тощо);

– певні дослідники наголошують на різноманітності орендних операцій, але не наводять критеріїв розподілу та різновидів орендних операцій;

– окрема група дослідників змішує нормативно врегульовані види орендних операцій та види орендних операцій, що не відображені в нормативно-правових актах.

Таким чином, на наш погляд має першочергове значення класифікація орендних операцій за видами, що регламентовані в нормативно-правовій документації.

Послуга відповідального зберігання (ПВЗ) – передавання ТМЦ або будь якого іншого вантажу на складські приміщення сторонньої компанії для безпечного зберігання таких ТМЦ або інших активів на певний проміжок часу і за плату за такі послуги [10].

Таким чином, ми бачимо чіткі ознаки орендних відносин, але поряд з об'єктом оренди (складське приміщення) з'являється об'єкт, який зберігається (ТМЦ або інші активи).

Логістичний партнер (так ще можна назвати надавача ПВЗ або ЛП) забезпечує збереження ТМЦ або активу і його «зберігання» згідно умов, позначених в договорі ПВЗ. Однією з особливостей є те, що такий ЛП несе повну відповідальність за підтримання всіх умов зберігання ТМЦ та інших якісних характеристик та показників товару, що надійшов на його склад або місце зберігання (МЗ). Також ЛП може здійснювати індивідуальне страхування активів, що зберігаються, від певних пошкоджень, крадіжок, забезпечувати цілодобову охорону ТМЦ. Склад та ймовірну послідовність усіх можливих та додаткових послуг можна відобразити у вигляді такої схеми (рисунок 1).

ЛП розміщує продукцію на СВЗ. Здебільшого СВЗ представлені як сучасні та гарно оснащені нежитлові приміщення. СВЗ обладнуються так, щоб створювався необхідний якісний рівень освітлення, вологості та режиму температури. Таким чином, власник активів, що передаються на зберігання повністю не піклується про дотримання таких параметрів зберігання, як вологість, температура або режим освітлення. У якості додаткових послуг на СВЗ можуть проводитись комплектаційні дії або обробка окремих партій ТМЦ для забезпечення зберігання або відвантаження. Товари можуть готувати для отправки кінцевим споживачам або ж передавати експедиторам з урахуванням усіх зазначених для таких ТМЦ термінів придатностей та партійних номерів. [3]

В залежності від обставин, послуги відповідального зберігання можуть містити складну конфігурацію можливих компонентів. При чому вони розміщуються в певній послідовності. Деякі компоненти можна назвати «базовими», а деякі додатковими (або для деяких активів взагалі не обов'язковими).

До «базових» елементів складної послуги відповідального зберігання, на наш погляд, слід віднести:

1. Базова послуга, що має ознаки орендних відносин (так без надання місця зберігання не можлива ПВЗ);

2. Базова послуга охорони активу;

3. Базова послуга організації умов зберігання.

ПВЗ може бути вигідна в першу чергу підприємствам, які не мають можливості або бажання орендувати та утримувати власний (власний за правом власності або орендований) склад. Таким чином, отримувач послуг буде сплачувати лише за те МЗ, яке займає його актив на складі надавача ПВЗ. Отже, підприємство не сплачує надлишково за оренду площі, яка фактично не використовується та відповідно не покриває і комунальних платежів [5]. Не має необхідності купувати певне складське обладнання і винаймати обслуговуючий персонал для складських приміщень.

З огляду на все вищезазначене можна запропонувати таке визначення послуги відповідального зберігання – це комплексна послуга, яка містить три базових елемента: надання місця зберігання (має ознаки орендних взаємовідносин), охорона активу, організація умов зберігання; та може містити додаткові послуги, які не впливають на кваліфікацію комплексної послуги як «відповідального зберігання».

Слід відзначити, що коливання фактичної собівартості послуг відповідального зберігання від планового показнику можуть бути суттєвими і залежати від багатьох факторів.

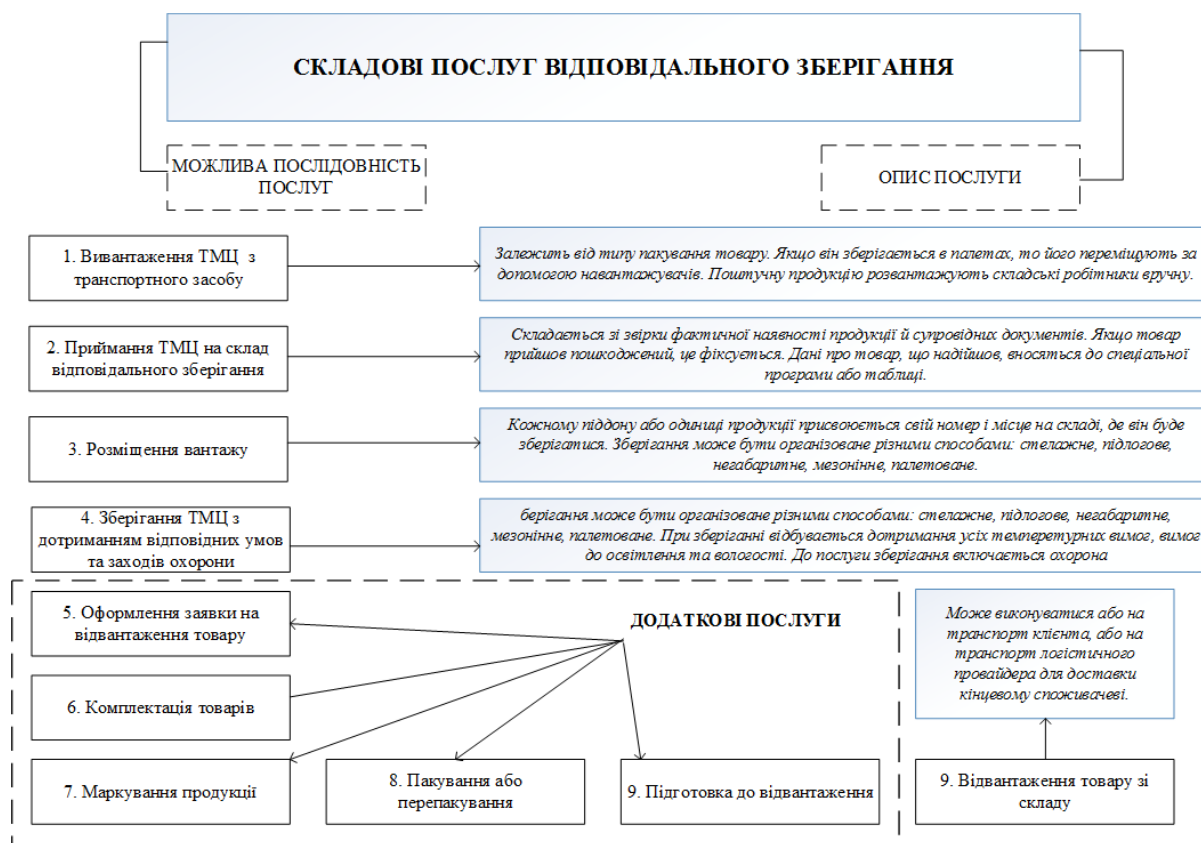


Рис. 1 Склад та можлива послідовність компонентів послуг відповідального зберігання

Джерело: узагальнене авторами на основі вивчення [6, 10, 11].

З урахуванням вищезазначеного пропонуємо внести деякі корективи у методику відображення витрат, пов'язаних із наданням послуг (суборенди та ВЗ). Нами пропонується щомісяця розраховувати коефіцієнти зайнятості площ у тих чи інших послугах (формули 1 та 2)

$$K_c = \frac{P_c}{P_3} \quad (1)$$

де, K_c – Коефіцієнт зайнятості площ у суборенді. Характеризує частку площі, що здається у суборенду;

P_c – середньомісячний обсяг площ у m^2 , що здаються у суборенду;

P_3 – загальний обсяг площ складського приміщення у m^2 .

Коефіцієнт зайнятості площ у послугах відповідального зберігання пропонується розраховувати наступним чином:

$$K_{B3} = 1 - K_{B3} \quad (2)$$

де, K_{B3} – Коефіцієнт зайнятості площ у послугах ВЗ;

K_c – Коефіцієнт зайнятості площ у суборенді.

Пропонується наступна схема проведення:

Дт 231.1 Кт 685 Сума витрат * K_c

Дт 231.2 Кт 685 Сума витрат * K_{B3}

Методика розрахунку фактичної собівартості з урахуванням запропонованих змін буде виглядати наступним чином (рисунок 2)

	I Етап	II Етап	III Етап	IV Етап
Операція	Розрахунок планової собівартості послуг оренди та відповідального зберігання ¹	Накопичення витрат, пов'язаних з утриманням складських приміщень	Фіксація факту надання послуг відповідального зберігання або суборенди	Розрахунок фактичної собівартості послуги ²
Документ, що використовується в обліковій інформаційній системі	Автоматизований розрахунок в інформаційній обліковій системі	«Надходження послуг від постачальників»	«Надання виробничих послуг»	«Закриття місяця»
Відображення в		Суборенда: Дт231.1 Кт685 Відповідальне зберігання: Дт231.2 Кт685	Суборенда: Дт361 Кт703 Дт903 Кт231.1 Дт703 Кт643.2 Відповідальне зберігання: Дт361 Кт703 Дт903 Кт231.2 Дт703 Кт643.2	Суборенда: Дт903 Кт231.1 Відповідальне зберігання: Дт903 Кт231.2
	Дт 231.1 Кт 685 Сума витрат * К _с Дт 231.2 Кт 685 Сума витрат * К _{вз}			

¹ Пропонується здійснювати один раз на місяць при умові відхилення фактичної собівартості послуг від планової більше ніж на 700 грн.

² У проведеннях фіксується сума різниці між фактичною та плановою собівартістю

Рис. 2 Запропонована методика коригування собівартості послуг до фактичної

Джерело: побудовано авторами на підставі аналізу обліково-інформаційних систем підприємств, що надають послуги оренди та відповідального зберігання

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

I ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Запропоновані корективи діючої методики розрахунку фактичної собівартості послуг надають можливість уникнути помилок при розрахунках планової собівартості та мінімізувати відхилення планової від фактичної собівартості, що у свою чергу підвищить точність розрахунку бази оподаткування податком на прибуток підприємства.

Література

- Белозерцев В.С. Інформаційні технології в обліку та аудиті / В.С. Белозерцев, А.В. Кудлай // Вісник Хмельницького національного університету. – 2022. – №3. – С. 165 – 169. Режим доступу: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/07/2022-306-23.pdf>
- Бірюкова А. Розмежування договорів охорони та зберігання. *Entrepreneurship, Economy and Law*. 2020. № 8. С. 5–10. URL: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.8.01>
- Васильєва В.Г. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / В.Г. Васильєва, Д.Ю. Семенюк // Економічний простір. – 2019. Вип. 147. – С. 128-139.
- Козаченко Ю.А. Доходи суб'єктів господарювання: економічна сутність та класифікація. Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. 2021. № 6 (2). С. 35-43
- Куцик П. О., Маркус О. В., Садовська І. Б. РОЛЬ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ У ЗАСТОСУВАННІ ЄДИНОЇ МОДЕЛІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА МСФЗ (IFRS) 16 “ОРЕНДА”. *Herald of Lviv University of Trade and Economics Economic sciences*. 2021. № 63. С. 5–10. URL: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2021-63-01>

References

- Belozertsev, V.S., & Kudlai, A.V. (2022). Informatsiini tekhnologii v obliku ta audyti [Information technologies in accounting and auditing]. *Herald of Khmelnytskyi National University*, (3), 165-169. Retrieved from http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/07/2022-306-23.pdf
- Biryukova, A. (2020). Rozmezhuвання dohovoriv okhorony ta zberihannya [Distinguishing contracts of security and storage]. *Entrepreneurship, Economy and Law*, (8), 5–10. https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.8.01
- Vasyliieva, V.G., & Semenyuk, D.Yu. (2019). Oblik dohodiv i vytrat: napriamy harmonizatsii mizhnarodnykh ta natsionalnykh standartiv bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti [Accounting of incomes and expenses: directions of harmonization of international and national standards of accounting and financial reporting]. *Economic Space*, 147, 128-139.
- Kozachenko, Yu.A. (2021). Dokhody sub'yektiv hospodariuvannya: ekonomichna sutnist ta klasyfikatsiia [Incomes of business entities: economic essence and classification]. *Herald of Khmelnytskyi National University. Series: Economic Sciences*, 6(2), 35-43.
- Kutsyk, P.O., Markus, O.V., & Sadovska, I.B. (2021). Rol profesiinoho sudzhennia u zastosuvanni yedynoi modeli obliku orendy za MSFZ (IFRS) 16 “Orenda” [The role of professional judgment in the application of a single lease accounting model according to IFRS 16 “Lease”]. *Herald of Lviv University of Trade and Economics Economic Sciences*, 63, 5–10. https://doi.org/10.36477/2522-1205-2021-63-01