

I. РЕЄСТРАЦІЙНА ФОРМА

№	Назва поля	Вміст поля
1	Назва роботи	Кваліфікаційна магістерська робота
2	УДК	657:658.91
3	Автор (ПІБ)	Мурга Вікторія Вікторівна
4	Дата (рік, місяць, день)	2022 11.21
5	Факультет	Економічний
6	Спеціальність	Облік і оподаткування
7	Освітня програма	Облік і аудит
8	Кафедра (шифр, назва)	11.05 обліку та оподаткування
9	Форма навчання	Денна
10	Тема кваліфікаційної магістерської роботи	Облік і внутрішній контроль операцій з оренди (лізингу) майна підприємства
11	Керівник (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання)	к.е.н., доцент Дерев'яно С.І.
12	Ключові слова	облік, оренда, лізинг, операційна оренда, фінансова оренда, орендодавець, орендар, внутрішньогосподарський контроль.
13	Анотація (до 300 символів)	Магістерська робота присвячена питанням обліку та внутрішнього контролю операцій з оренди (лізингу) майна підприємства. Досліджено та розкрито сутність орендних операцій, їх класифікацію, нормативно-правову базу, а також методологічні аспекти обліку та процедур контролю оренди на прикладі досліджуваного підприємства, з попереднім ознайомленням та оцінюванням його організаційно-економічної характеристики, системою бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.
<p><b>Кваліфікаційна магістерська робота, яка подана на плагіат в електронному вигляді повністю відповідає роздрукованому примірнику.</b></p>		

Магістр

(підпис)

(ПІБ)

Керівник КМР

(підпис)

(ПІБ)

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**11.05 - МКР. 1757 "С" 2021.10.18. 014. ПЗ**

НУБІП України

**МУРГИ ВІКТОРІЇ ВІКТОРІВНИ**

**2022 р.**

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ

І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Економічний факультет

УДК 657:658.91

ПОГОДЖЕНО

Декан економічного факультету

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри обліку та оподаткування

Анатолій ДІБРОВА

(підпис)

Любов ГУЦАЛЕНКС

(підпис)

2022р.

2022р.

## МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему

«Облік та внутрішній контроль операцій з оренди (лізингу) майна підприємства»

Спеціальність

071 – "Облік і оподаткування"

Освітня програма

Облік і аудит

Орієнтація освітньої програми

Освітньо- професійна

Гарант освітньої програми

д.е.н., професор

(науковий ступінь та вчене звання)

Євгенія КАЛЮГА

(підпис)

(ПІБ)

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи

к.е.н, доцент

(науковий ступінь та вчене звання)

Світлана ДЕРЕВ'ЯНКО

(підпис)

(ПІБ)

Виконала

Вікторія МУРГА

(підпис)

(ПІБ студента)

Київ – 2022

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку і  
оподаткування

д.е.н. проф. Гуцаленко Л.В.

"01"

2021 р.

ЗАВДАННЯ

до виконання магістерської кваліфікаційної роботи студентки

Мурги Вікторії Вікторівни

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Спеціальність

071 – "Облік і оподаткування"

Освітня програма

Облік і аудит

Орієнтація освітньої програми Освітньо - професійна

Тема магістерської кваліфікаційної роботи: «Облік та внутрішній контроль операцій з оренди (лізингу) майна підприємства»

Затверджена наказом ректора НУБіП України від "18" жовтня 2021 р. №1757 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2022.11.11

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: законодавчі нормативні положення щодо бухгалтерського обліку, наукова література, первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність ТОВ «Почайна Центр».

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи:

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретичні засади обліку операцій з оренди (лізингу) майна підприємства
2. Облік операцій з оренди (лізингу) майна підприємства
3. Внутрішній контроль операцій з оренди (лізингу) майна підприємства

Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки, схеми

Дата видачі завдання "11" листопада 2021 р.

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи

Світлана ДЕРЕВ'ЯНКО

Завдання прийняла до виконання

Вікторія МУРГА

# НУБІП України

Реферат  
на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою  
«Облік і внутрішній контроль операцій з оренди (лізингу) майна підприємства»

У магістерській кваліфікаційній роботі розкривається науковий підхід щодо економічної сутності оренди (лізингу) майна підприємства, її класифікації та відображення у бухгалтерському обліку.

На практичних матеріалах ТОВ «Почайна Центр» викладена організація і методика обліку та контролю операцій з оренди (лізингу) майна підприємства, а саме охарактеризовано економічний зміст понять оренди та лізингу, розкрито класифікацію орендних операцій відповідно нормативних актів чинного законодавства та наукової літератури, досліджено питання нормативно-правового регулювання обліку операцій з оренди, наведено організаційно-економічну характеристику діяльності об'єкту дослідження, розглянуто особливості та порядок обліку операцій з оренди у суб'єктів господарювання та податкові розрахунки за орендними операціями.

Значне місце в роботі відведено організації та порядку проведення внутрішньогосподарського контролю орендних операцій та ефективності їх використання на підприємстві.

У висновках магістерської кваліфікаційної роботи узагальнено отримані результати дослідження, виокремлені проблеми обліку орендних операцій та їх внутрішнього контролю, а також зроблені рекомендації щодо отриманих результатів.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, контроль, оренда, лізинг, операційна оренда, фінансова оренда, орендодавець, орендар, договір оренди, внутрішньогосподарський контроль.

НУБІП України

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ (ЛІЗИНГУ) МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА</b>	6
1.1 Сутність та класифікація операцій з оренди (лізингу) майна підприємства	6
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій	25
<i>Висновки до розділу 1</i>	28
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ (ЛІЗИНГУ) МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ТОВ «Почайна Центр»</b>	31
2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Почайна Центр»	31
2.2 Бухгалтерський облік операцій з оренди (лізингу) у орендодавця та орендаря	35
2.3 Методика оподаткування операцій з оренди (лізингу) майна підприємства	49
2.4 Особливості обліку орендних операцій в умовах військового стану	52
2.5 Порядок обліку об'єктів оренди (лізингу) за міжнародними стандартами	57
<i>Висновки до розділу 2</i>	64
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ</b>	67
3.1 Особливості організації внутрішнього контролю операцій з оренди (лізингу) майна підприємства	67
3.2 Методика внутрішнього контролю операцій з оренди (лізингу) майна	73
3.3 Узагальнення матеріалів контролю та пропозиції з удосконалення обліку і внутрішньогосподарського контролю орендних операцій	80
<i>Висновки до розділу 3</i>	84
<b>ВИСНОВКИ</b>	87
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</b>	90
<b>ДОДАТКИ</b>	99

НУБІП України

## ВСТУП

Сучасні умови здійснення ефективного функціонування підприємств будь-якої галузі передбачають вміння швидко та своєчасно реагувати на зміни в Україні та світі, вимагають належним чином адаптувати бізнес-процеси до нововведень чинного законодавства та знаходити нові можливості забезпечення прибутковості бізнесу.

Орендні відносини набувають все більшого значення, оскільки оренда виступає вигідним рішенням, незалежно від масштабів та галузей підприємства, за рахунок можливості використання необхідних об'єктів, купівлю яких підприємство собі дозволити не може. Таким чином, оренда набуває статусу невід'ємної частини діяльності підприємств, а відображення орендних операцій – важливою ділянкою в бухгалтерському обліку.

Серед наукових праць вчених, які досліджували питання обліку орендних операцій були Бондар О.В., Бутинець Ф.Ф., Братчук Л.М., Головченко Н.В., Загородній А.Г., Єрмаков О.Ю., Колесникова О.М., Литвиненко І.Ю., Ніколенко Н.В., Пустовіт Л.О., Сопко В.В. та інші. На просторах зарубіжної наукової літератури питання обліку орендних операцій досліджували Балтус П., Бернар І., Бондарьов О., Майджер Б., Прилуцький Л.Н., Савчук Р.Р., Ж. Рішар та інші.

Проведення низки досліджень щодо обліку орендних операцій та їх впливу на фінансові показники діяльності підприємства зазначеними вченими не змогло вирішити питання існуючих розбіжностей у нормативно-правових документах, якими регулюється дані відносини. Крім того, серед вчених теж вникають розбіжності щодо розуміння сутності орендних операцій в цілях бухгалтерського обліку, питання їх класифікації та відображення у обліку.

Необхідність вирішення розбіжностей теоретичних положень у їх практичному застосуванні щодо визначення пріоритетних напрямків розвитку орендних відносин зумовлює актуальність дослідження обраної теми магістерської роботи.

Мета даної магістерської роботи полягає у вивченні теоретичних положень нормативно-правової бази операцій з оренди (лізингу) та порядку їх

застосування у прикладних ситуаціях, а також формуванні рекомендацій щодо оптимізації порядку запровадження бухгалтерського обліку таких операцій. Досягнення встановленої мети буде можливим за умови виконання таких завдань:

- дослідити економічну сутність орендних операцій у нормативно-правових документах та наукових працях вчених;
- ознайомитися з принципами класифікації орендних операцій;
- дослідити положення нормативно-правової бази орендних операцій;
- ознайомитися з теоретичними нормами відображення операцій з оренди в бухгалтерському обліку орендаря та орендодавця;
- виявити наслідки застосування теоретичних положень у практичних ситуаціях на прикладі досліджуваного підприємства;
- визначити затверджені зміни у законодавстві у зв'язку з введенням воєнного стану та їх наслідки для орендних операцій;
- дослідити особливості обліку орендних операцій за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;
- визначити методику проведення внутрішнього контролю орендних операцій;
- сформулювати рекомендації щодо удосконалення обліку та внутрішнього контролю орендних операцій.

Об'єктом дослідження магістерської кваліфікаційної роботи є ТОВ «Почайна Центр».

Предметом дослідження є порядок обліку орендних операцій та їх внутрішнього контролю з позиції орендодавця та орендаря з використанням теоретичних та практичних підходів.

Під час дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи. При розкритті сутності орендних операцій було застосовано методи індукції та дедукції, для надання оцінки щодо доцільного визначення видів оренди - методи причинно-наслідкового зв'язку. Для оцінки відображення господарських операцій мали місце такі методи як конкретизація, моделювання,



аналогія, аналіз бухгалтерських рахунків, порівняння, спостереження та вибірка, а для надання відповідних рекомендацій – метод системного вивчення господарських процесів, зведення та групування.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові документи орендних операцій, праці вчених, які досліджували питання обліку та внутрішнього контролю оренди, фінансова звітність досліджуваного підприємства, а також первинні та інші відповідні документи.

Практичне значення одержаних результатів полягає у формуванні обґрунтованих рекомендацій щодо організації та методики обліку орендних операцій та їх внутрішньому контролю, які можуть бути використані в практичній діяльності досліджуваного підприємства.

Апробація результатів магістерської кваліфікаційної роботи. За період навчання в магістратурі основні результати дослідження, викладені в магістерській роботі, доповідалися та обговорювалися на чотирьох Всеукраїнських науково-практичних конференціях, за результатами яких опубліковані тези доповідей. Зокрема: 75-й науково-практичній студентській конференції «Концептуальні засади збалансованого розвитку аграрного сектору економіки України» (м. Київ, 25 листопада 2021 року), Міжнародній науково-практичній онлайн-конференції «Міжнародні тенденції формування професійної компетентності фахівців з обліку і оподаткування» (м. Київ, 16-17 вересня 2021 року), Всеукраїнська науково-практична онлайн-конференція «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (22 лютого 2022 року).

Публікації. За результатами магістерського дослідження опубліковано 4 наукові праці загальним обсягом – 1,3 друк. арк., у т. ч. 1 стаття – у фахових видання [15], 3 тези доповідей за результатами роботи конференцій [49-51].

Магістерська кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 85 сторінках друкованого тексту, містить 16 таблиць, 28 рисунків, 5 додатків. Список використаних джерел налічує 87 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ  
(ЛІЗИНГУ) МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА1.1 Сутність та класифікація операцій з оренди (лізингу) майна  
підприємства

Орендні відносини є досить давньою формою комерційних операцій, які беруть свій початок задовго до нашої ери. З плином часу поняття оренди набувало різних значень і форм відповідно до історичного періоду та економічних змін. Поширення використання та фінансова зацікавленість до орендних та лізингових операцій сприяла розвитку такої форми комерційних відносин, що в свою чергу призвело до необхідності впровадженні конкретних термінів відповідно до наукових галузей.

В процесах змін української економіки та трансформації ринкових відносин орендна відіграє важливу роль, оскільки для ефективного здійснення господарської діяльності більшості галузей існує потреба у залученні значного стартового капіталу та початкових витрат. В сучасних умовах український бізнес переживає важкі наслідки пандемії та повномасштабне вторгнення російської федерації на території України, що вимагає від власників запроваджувати нові інвестиції у оновлення виробництва та зміцнення матеріально-технологічної бази. Таким чином, оренда виступає однією з найбільш перспективних та простих можливостей для залучення необхідних об'єктів для бізнесу без великих вкладень, а також важливою ланкою зміцнення економічних процесів в Україні.

За статистичними даними, частка вільних офісних площ по Україні на 2021 рік склала 14,4%, що на декілька порядків вище за результати попереднього року, і продовжує зростати.

При цьому, вартість оренди за таких умов не змінилася, хоча протягом 2020-го впала на 7% за рік. Динаміку розвитку офісного ринку в Україні за останні роки наведено в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

## Динаміка офісного ринку в Україні

Основні показники	2019	2020	2021
Всього здано в оренду, кв.м.	170 000 кв.м.	98 000 кв.м.	21 000 кв.м.
Доля вільних офісних площ, %	8,5%	13%	14,4%
Орендна ставка, \$ на м <sup>2</sup> /міс	\$27	\$25	\$25
Нові офісні площі, кв.м.	100 000 кв.м.	125 000 кв.м.	59 000 кв.м.

Отже, за результатами 2021 року всього по Україні здано в оренду близько 21 тисячі кв.м. офісних площ порівняно з показником у 170 тисяч кв. м. в допандемійний 2019 рік. Відповідно до наслідків пандемії доля вільних площ у 2020 та 2021 роках збільшилася на більше, ніж 5%, а орендна ставка зменшилась. Користувачі послугами оренди офісних приміщень за останні роки наведені на рисунку 1.1.

З огляду на вищезазначену діаграму, можна зробити висновок, що останні роки основними споживачами оренди офісних приміщень в Україні є компанії, які спеціалізуються на інформаційних технологіях, а також підприємства, що надають певні види послуг бізнесу.

Станом на червень 2022 року, орендна активність залишалася на низькому рівні і була зумовлена переважно оптимізацією площ та продовженнями чи перепідписаннями орендних договорів. На фоні скорочення офісних площ орендарями та відсутністю орендної активності на ринку було зафіксовано, що загальний обсяг офісних площ залишився на рівні 2,1 млн кв.м. Близько 114 000 кв.м нових приміщень були заплановані до введення в експлуатацію до кінця року, у випадку повного завершення військових дій. Орендна ставка на довготривалі контракти залишається для А класу на рівні \$20-\$26 кв.м/міс та \$9-\$20 кв.м/міс у В класі.

Після початку військової агресії росії на території України, разом із зниженням економічних показників та відсутністю ділового клімату у перші місяці 2022, орендна активність на офісному ринку Києва майже повністю зупинилась, що пов'язане з низьким попитом. Поступове відновлення на ринку оренди офісних приміщень почалося у червні і триває донині.

Загальний обсяг офісних площ Києва залишився майже незмінним і становить 2,1 млд кв.м. Проте, було пошкоджено 11 000 кв.м офісних площ в БЦ Retreville, що зазнав ракетного удару в березні 2022 року. Близько 55% планових нових приміщень, які мали б вестись в експлуатацію в 2022 році, зосереджено в одній будівлі на вул. Короленківська, 4, яка здебільшого технічно завершена. В подальшому дана будівля може виступати конкурентним для досліджуваного підприємства. Також, такими об'єктами можуть бути нові будівлі в ЦНІТ Сіті та реконструйовані офісні площі в МФК Lake Plaza та БЦ Pyramida.

У середньостроковій перспективі ситуація на ринку офісної нерухомості залишиться складною, оскільки попит на офісні приміщення, прямим індикатором якого є зайнятість населення, залишається обмеженим в умовах економіки воєнного часу. На нашу думку, більш стабільний рівень вакантних площ очікується не раніше 2023 року, поряд із позитивними змінами у діловій активності, динаміці зайнятості та попиті на офісні приміщення.

Враховуючи давнє походження орендних відносин, варто розглянути їх значення та вплив в різних наукових ділянках для повноти дослідження цього питання. З початком зародження підприємницької діяльності оренда відігравала важливу роль для початківців-бізнесменів, адже така форма найму давала змогу, хоч і на власний ризик, але започатковувати свою діяльність, проте і зменшувати можливі фінансові загрози за рахунок значно меншої оплати, ніж при купівлі будівлі, обладнання або іншого необхідного майна для впровадження ефективної роботи. Таким чином, зростання діючих компаній, які користувалися послугами оренди, могли забезпечити населення робочими місцями та сплати податків місцевим органам, що, в свою чергу, показує вплив не тільки в економічній, але і в соціальній галузі.

Враховуючи вищесказане, розуміємо, що поширення зазначеної форми ділових відносин розповсюджене за рахунок зручності та вигоди для кожної із сторін орендного договору. Таким чином, власник має змогу отримувати дохід від майна, яке не використовується або не є пріоритетним у використанні, при цьому передаючи певною мірою ризику від користування на орендаря. Проте і

орендар має значну перевагу, оскільки така форма комерційних відносин не потребує одноразового та масштабного вилучення грошових коштів з бюджету компанії, а також дає змогу зменшити власні ризики за рахунок можливості зміни орендованого майна по закінченню терміну дії договору або завчасного його розірванню.

Відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» під орендою розуміють угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. [64]

Серед науковців, що досліджували проблеми бухгалтерського обліку орендних операцій, а також безпосередньо їх походження та вплив на фінансові показники діяльності підприємства, досі не існує одностайної думки щодо трактування оренди та її чіткої характеристики. На таблиці 1.2 наведено приклади визначень поняття «оренда» українських вчених у своїх працях.

Таблиця 1.2

### Визначення поняття «оренда» у працях українських вчених

Джерело визначення	Визначення
Братчук Л.М.	Оренда - це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату. [2]
Любар О.О. Іщенко Я.Ц.	Оренда - це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду на основі орендної угоди. [41]
Головченко Н.В.	Оренда - це господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну. [9]
Солко В.В.	Оренда - господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, направлена на реалізацію готової продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання, а також допоміжної діяльності, яка здійснює їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг. [79]

З наведених визначень українських науковців, які досліджували порядок відображення в обліку операцій з оренди та їх особливості, залежно від галузі підприємств, можна сказати, що за своїм змістом орендні операції вчені

розглядають як процес між двома сторонами, а саме орендарем та орендодавцем, який передбачає обов'язкове господарське врегулювання таких ділових відносин, тобто вкладання договору між сторонами, а сама сутність операції з точки зору бухгалтерського обліку розкривається як передача права на користування певного активу за узгоджену суму на встановлений термін.

Більшість науковців мають подібне трактування даної форми комерційних відносин, проте, сформоване визначення поняття «оренди» вченим Сопко В.В. мало би місце для застосування на підприємствах, які використовують оренду як додаткову форму своєї діяльності, а не основну. Крім того, за вказаним

трактуванням сутність орендних відносин розуміється як процес реалізації готової продукції виробничо-технічного призначення з використанням системи передавання об'єкта від орендодавця до користувача, а власне - орендаря.

Керуватися таким визначенням, на нашу думку, є недоцільним, оскільки воно не розкриває всіх аспектів сутності та характеристики орендних операцій, а враховує лише взаємодію між виробником, який прагне продати предмет оренди, та орендодавцем, що суттєво відрізняється від характеру таких відносин, якими передбачено участь усіх сторін та обов'язкове врахування передачі прав на користування об'єкту оренди.

Отже, проведені дослідження щодо трактування поняття «оренда» серед наукових праць українських вчених, дало змогу зробити висновок про відсутність єдиного розуміння орендних відносин в розрізі бухгалтерського обліку, що говорить про необхідність додаткового дослідження даного питання.

Розбіжність розуміння орендних відносин серед науковців також пов'язана з частим ігноруванням юридичної сутності оренди, що є одним з важливих аспектів побудови дієвої методики обліку орендних відносин. Дослідження питань бухгалтерського обліку багатьох науковців та їхні визначення говорять про те, що більшість схильна трактувати оренду, відштовхуючись лише від її економічного значення.

Варто зазначити, що суперечки серед науковців також виникають щодо питання визначення понять «оренда» та «лизинг», оскільки одні вважають, що ці

значення мають подібний характер і їх доцільно обліковувати за однаковим принципом, а інші наполягають на суттєвій відмінності і запроваджені різних форм обліку таких операцій. Виникнення суперечок пов'язане з недосконалим трактуванням даних понять у документах нормативно-правової бази орендних відносин та відсутністю достатньої кількості наукових дослідження з практичним застосуванням теоретичних методик. Розкриття особливостей сутності та обліку орендних та лізингових відносин буде детальніше викладено в наступних розділах даної магістерської роботи.

Серед думок науковців, що вивчали питання обліку операцій з оренди, під час дослідження можна виділити думку щодо схожості оренди та позички, тож їх порівняння розглянемо у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

### Порівняння позички та оренди

Критерій	Позичка	Оренда
Нормативно-правова база	Цивільний кодекс України	Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, П(С)БО-14
Визначення	За договором позички одна сторона (позичкодавець) безоплатно передає або зобов'язується передати другій стороні (користувачеві) річ для користування протягом встановленого строку. [83]	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у володіння та користування за плату на певний строк. [64]
Документація	Договір оренди	Договір оренди
Види	Можуть бути різних видів залежно від потреб позичальника, а також класифікуватися відповідно до призначення, строків користування, методом оплати та інше.	Операційна оренда Фінансова оренда
Передача права власності	Без переходу права власності користувачу	Без переходу права власності орендарю
Оплата за послугу	Відсутня	Передбачена договором
Хто може надавати майно	Фізична або юридична особи та особа, яка здійснює управління майном	Власник, особа, що має майнові права, а також особа, уповноважена укладати договір оренди
Умови користування майном	Виключно користування в особистих цілях	Можливість суборенди

Умови повернення	Повернення після закінчення дії договору у стані, в якому майно було надане	Повернення майна з допустимими наслідками користування, передбачені договором
Бухгалтерський облік	Ведеться за правилами обліку операцій з оренди	Ведеться згідно в П(С)БО 14 «Оренда»

Отже, аналізуючи вищенаведену інформацію щодо порівняння позички та оренди бачимо схожість у сутності операцій в контексті передачі майна без права власності у тимчасове користування за договором оренди з умовою повернення об'єкта по закінченню терміну. Крім того, оскільки бухгалтерськими національними стандартами не передбачено окремого документа, який би описував правила ведення обліку позички, то такі операції будемо обліковувати як оренди, за виключенням податкових відмінностей відповідно до чинного законодавства. Як бачимо, головною відмінністю позички та орендних операцій є форма оплати, оскільки в першому випадку плата за користування майном не здійснюється, а у другому випадку стягується орендна плата з орендаря.

Порівнюючи оренду з іншими формами ділових відносин, визначимо можливі переваги та недоліки такої форми передачі майна за плату. Якщо для орендодавця вигода очевидна, оскільки можна отримувати дохід за тимчасову передачу майна тим, хто в ньому зацікавлений для здійснення своєї діяльності або інших цілей, то для орендаря постає вибір між орендою та купівлею. У таблиці 1.4 розглянуто можливі переваги та недоліки оренди для орендодавця.

Таблиця 1.4

### Переваги та недоліки оренди для орендаря

Критерій	Переваги оренди	Недоліки оренди
Фінансовий аспект	Низькі місячні платежі, можливість оновлення капіталу без залучення кредитів	Не стабільність цін в Україні та світі, можливість постійного підвищення орендних ставок або рентної плати, немає накопичення власного капіталу
Відповідальність	Всі ризики за несправність або неналежність майна залишається на власникові, за виключенням навмисних дій орендаря.	Можливе обмеження щодо прав на користування майном з боку орендодавця.



Зручність	Простота процесу пошуку та отримання майна в оренду, можливість вибору відповідно до власних потреб та бюджетів.	Стабільне витрачання грошових коштів на майно, яке не є власністю орендаря.
Ремонт та поліпшення	Відсутність відповідальності за будь-які витрати на технічне обслуговування чи ремонт, у випадках, коли це передбачено договором.	Частіше орендарі не можуть вносити зміни по відношенню до орендованого об'єкта.

Підсумовуючи дані з таблиці 1.4, можна зробити висновок, що оренда є зручним та простим способом для орендарів розпочати свою діяльність без

втягнення в кредитні відносини та зменшити можливі ризики за користування

майном, проте така форма має свої недоліки як ймовірність обмеження користування об'єктом та відсутність накопичення власного капіталу.

Враховуючи спеціалізацію компаній та відповідно до галузі ринку, оренда може включати всі види активів: офісні будівлі, нерухомість, комп'ютери, автомобілі, виробниче устаткування та інше, тому операцій з оренди можна класифікувати в залежності як від самого об'єкту, строку його використання, так і від суб'єктів орендної угоди, економічної складової, галузі ринку, форми та способу оплати тощо.

Відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» оренда поділяється на фінансову та операційну, відмінність яких залежить від міри ризиків та вигод, пов'язані з правом власності на орендований актив. На рисунку 1.2 відображено класифікацію оренди відповідно до зазначеного вище національного стандарту бухгалтерського обліку, а також розкриті відповідні визначення та правові особливості.

Таблиця 1.5  
Види оренди відповідно до П(С)БО 14

Фінансова оренда	Операційна оренда
це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом [64]	це інша ніж, фінансова [64]
В значній мірі передає всі можливі ризики та вигоди орендарю від отримання права власності орендованого об'єкта	Не передбачає передачу всіх можливих ризиків та вигод орендарю від отримання права власності орендованого об'єкта

Відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» оренда поділяється на фінансову та операційну, відмінність яких залежить від міри ризиків та вигод, пов'язані з правом власності на орендований актив. На рисунку 1.2 відображено класифікацію оренди відповідно до зазначеного вище національного стандарту бухгалтерського обліку, а також розкриті відповідні визначення та правові особливості.

Крім того, П(С)БО 14 передбачає ознаки віднесення оренди до фінансової, які в значній мірі розкривають сутність такої форми передачі об'єкта у тимчасове використання. Для визначення оренди як фінансової необхідно наявність хоча б однієї з ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю. [64]

На перший погляд, може здаватися, що на теоретичному рівні критерії розкриті достатньо та таким чином, щоб у їх практичному застосуванні не

виникало розбіжностей. Для формування остаточної думки щодо ефективності співіснування теоретичних норм та практичних ситуацій проведемо дослідження по основним критеріям, які передбачає П(С)БО 14 «Оренда».

Перший пункт, зазначений на рисунку 1.3, розкриває сутність фінансової оренди як операцію між власником та орендарем, в якій перший передає право власності на майно, а також всіх можливі ризики та вигоди, які з ним пов'язані. В свою чергу, описану ситуацію можна характеризувати як придбання від власника певного активу на виплату. Враховуючи досліджений практичний досвід українських та міжнародних науковців, даний критерій є одним з найбільш використовуваних, а також часто ефективним для підприємств.

Наступний пункт національного положення щодо ознак фінансової оренди підтверджує нашу думку, зазначену вище, оскільки він передбачає відшкодування вартості активу орендареві відповідно до строку дії договору. У прикладних ситуаціях, якщо сторони орендних відносин на момент укладання договору не визначили ринкову вартість активу, то можуть виникати розбіжності. Аналогічна ситуація може бути у випадках, коли орендар та орендодавець не визначили розмір справедливої орендної плати.

Що стосується третього критерію, то можна сказати, що він цілком об'єктивний з теоретичної точки зору, оскільки в умовах експлуатації об'єкта оренди протягом більш тривалого терміну його корисного використання більшість економічних переваг буде належати орендарю. Однак, на практиці виникає проблема щодо визначення очікуваного терміну корисного використання об'єкту орендних операцій.

Передбачений національним положення четвертий зазначений критерій ознаки фінансової оренди враховує дисконтовану суму мінімальних орендних платежів та справедливу вартість об'єкту. У практичному застосуванні за умови перевищення дисконтованої суми на початку терміну оренди або їх рівні значення із справедливою вартістю може розглядатися як вигідне придбання орендованого об'єкту.

Проаналізувавши основні критерії, якими слід керуватися при визначенні виду оренди відповідно до П(С)БО 14, робимо висновок щодо існування можливих теоретичних та практичних розбіжностей при відображенні у бухгалтерському обліку орендних операцій. Для вирішення даного питання необхідно долучати більше науковців-практиків, які зможуть надати свої пропозиції та рекомендації щодо формулювань визначених ознак національними положеннями після проведення необхідних досліджень.

Варто додати, що зазначений норматив не містить необхідної інформації щодо обов'язку повертати власникові орендоване майно по закінченні строку дії договору оренди. У прикладних ситуаціях це може викликати певні проблеми при відображенні у обліку орендованих активів, що передбачає самостійне їх визначення працівниками бухгалтерської служби підприємства. Крім того, у П(С)БО 14 не визначено операції, пов'язані з продажем орендованого активу, від якого визначеного як операційна оренда, та укладенням з власником відповідного договору. Зазвичай, при вирішенні подібних ситуацій враховуються юридичні особливості, передбачені нормативно-правовою базою. Проте, в даному випадку зазначений спосіб не може бути використаний через відсутність поняття операційної оренди у Господарському та Цивільному кодексах України.

Класифікація орендних операцій слугує основою для отримання узагальнюючих результатів наукової роботи, які, у свою чергу, дають змогу розв'язати облікові проблеми. Розглянувши наведені види за П(С)БО 14 та їх практичне застосування, можна зробити висновок щодо переваги в ньому економічної сутності орендних відносин над їх юридичною формою, що у прикладних ситуаціях може провокувати суперечки при визначенні виду оренди та подальші розбіжності їх відображення в обліку.

Оскільки вказані критерії класифікації відображають переважно економічну функцію орендних операцій, а також не передбачають числових обмежень при їх розподілі, то як наслідок підприємства отримують більше переваг для прийняття рішень щодо виду оренди майна. В такому випадку,

розглянемо класифікацію орендних операцій відповідно до Податкового кодексу України, а також дослідимо особливості критеріїв, за якими відбувається їх розподіл.

Відповідно до податкового законодавства, лізингова операція – це передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингоодержувачам) за плату та на визначений строк. [58]

На рисунку зображено класифікацію орендних операцій відповідно до Податкового кодексу України, яке, на відміну від П(С)БО 14, передбачає повне визначення понять операційного і фінансового лізингу.

Таблиця 1.7

### Класифікація оренди за Податковим кодексом України

Операційний лізинг (оренда)	Фінансовий лізинг
операція юридичної чи фізичної особи (лізингодавця/орендодавця), за якою лізингодавець/орендодавця передає іншій особі (лізинг одержувачу/орендарю) основні засоби, придбані або виготовлені лізингодавцем/орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом [58]	господарська операція юридичної особи (лізингодавця), за якою лізингодавець передає лізинг одержувачу майно, яке є основним засобом і придбане або виготовлене лізингодавцем, а також усі ризики та винагороди, пов'язані з правом володіння та користування об'єктом фінансового лізингу [58]

Проте, порівнюючи з національним стандартом «Оренда», бачимо, що визначення та класифікація є досить схожими, проте податковий норматив вживає поняття «фінансовий лізинг» на схожий у П(С)БО 14 «фінансова оренда». Важливим для цілей обліку є те, що зазначеним податковим нормативом не передбачено виокремлення операцій з оренди та лізингу, а розуміння їх тотожних понять. Отже, враховуючи наведену класифікацію оренди та зазначені особливості можемо зазначити співпадіння Податкового кодексу України та з положеннями П(С)БО 14.

Розглянемо критерії віднесення оренди до фінансової відповідно до Податкового кодексу України:

1. об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а лізингоодержувачам зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його

дії придбати об'єкт лізингу з подальшим переходом права власності від лізингодавця до лізингоодержувача за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

2. балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

3. сума лізингових платежів, зазначених у договорі лізингу на момент укладення такого договору, дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;

4. майно, що передається у лізинг, виготовлене за замовленням лізингоодержувача та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоодержувача, виходячи з його технологічних та якісних характеристик. [58]

Аналізуючи зазначені ознаки податкового законодавства у прикладних ситуаціях при визначенні оренди та відображенні в обліку таких операцій відповідно до обраної форми може виникати ряд розбіжностей. Таким чином, у випадках числових границь з амортизаційним обмеженням первісної та залишкової вартості орендованого об'єкта, орендодавець на момент укладання договору повинен володіти даними про конкретну залишкову вартість об'єкта на дату припинення строку оренди, що є досить проблематичним та неоднозначним питанням.

Наступний критерій, передбачений Податковим кодексом України щодо суми лізингових платежів є досить простою у практичному застосуванні та не потребує поглибленого розкриття.

Якщо розглядати застосування четвертого критерію у прикладних ситуаціях, то існує ризик збільшення податкових зобов'язань обох сторін договору при неправильному віднесенні фінансової оренди до операційної, у випадках встановлення такого порушення відповідними органами. Одним із

способів вирішення даного питання має місце приписання додаткової умови щодо неможливості зміни виду оренди на початку укладання договору.

Отже, обґрунтованість застосування критеріїв щодо поділу оренди на різні форми в рамках національних стандартів та українського податкового законодавства може бути пов'язана з визначенням економічного змісту договору оренди, проте застосування кількісних критеріїв при класифікації не повинні ставати жорсткою вимогою. Крім того, було б недоцільно застосовувати вищезазначені ознаки як єдині можливі критерії для визначення форми оренди.

Наслідком ведення бухгалтерського обліку за таким принципом може бути неправильне відображення господарських операцій з оренди, їх податкові наслідки та отримання неточних результатів діяльності підприємства.

Як зазначалося раніше, орендні операції є досить різносторонньою для розуміння формою комерційних відносин, тому кожен документ нормативно-правової бази дає власне визначення та класифікацію. Таким чином, Господарський кодекс України відповідно до свого завдання щодо розкриття основних положень врегулювання господарських операцій, які зобов'язуються договором між певними суб'єктами, трактує оренду як операцію, в якій «одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний

строк у володіння та користування майно для здійснення господарської діяльності». [9]

Проте, на відміну від податкового законодавства та П(С)БО 14, Господарським кодексом передбачено окремі для розуміння поняття оренди та лізингу, а також виокремлення оренди державного та комунального майна. Зазначена класифікація є досить простою для розуміння, проте її використання не може бути доцільним для цілей бухгалтерського обліку.

Відповідно до Цивільного кодексу України, орендні відносини передбачають, що за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у володіння та користування за плату на певний строк». [83]

Оскільки Цивільний кодекс України передбачає розкриття питань врегулювання договірних відносин відповідно до юридичних аспектів та особливостей тих чи інших ділових взаємов'язків, то передбачена класифікація не може належним чином задовольняти потреби бухгалтерського обліку орендних операцій, оскільки в значній мірі кодексом зроблено акцент на об'єкті угоди, що не завжди є важливим для обліку таких операцій.

Серед наукових праць вчених, які досліджували питання класифікації орендних операцій були Бойко О. В., Бондар О.В., Бутинець Ф.Ф., Братчук Л.М., Головченко Н.В., Гринько А.П., Загородній А.Г., Єрмаков О.Ю., Лайчук С.М., Литвиненко І. Ю., Молдованов М.І., Мочерний С.В., Ніколенко Н.В., Прилуцький Л.Н., Пустовіт Л.О., Соколова Я.В., Сопко В.В. та інші. Узагальнюючі запропоновані вченими варіанти поділу оренди наведені на рисунку 1.7.

Для оцінки доцільності використання запропонованих науковцями критеріїв поділу операцій з оренди, необхідно зрозуміти чи матиме місце той чи інший принцип потребам бухгалтерського обліку орендних операцій. Для правильного розуміння принципу класифікації орендних операцій необхідно керуватися потребою відображення обліку оренди на рахунках підприємства для можливості складання достовірної звітності відносно його діяльності. Таким чином, поділ оренди за періодичністю, особливостями використання у внутрішніх чи зовнішніх галузях, а також можливими критеріями як характеристики майна чи спосіб використання є несуттєвими для ведення бухгалтерського та управлінського обліку підприємства.

Український дослідник питань бухгалтерського обліку Братчук Л.М. пропонує класифікувати орендні операції за видом об'єкта, формою власності, строком дії договору оренди, а також за умовами нарахування амортизації та безпосередньо організацією бухгалтерського обліку за ними. Вважаємо, що поділ оренди відповідно до об'єкту є досить доцільним у застосування, оскільки це матиме вплив на характеристику договору та умови договору. Проте, варто



враховувати, що запропонована класифікація формувалася на особливостях сільськогосподарських підприємств, отже вона не може бути універсальною. [2]

На думку Ніколенко Н.В. важливими ознаками поділу оренди є форма та розподіл орендного платежу, оскільки «використання зазначених форм оренди призведе до коректування орендних платежів пропорційно темпам інфляції, викупу предмету оренди, розмежування доходів від реалізації орендних послуг і предмету оренди». Хоч авторка говорить про важливість класифікації оренди на операційну та фінансову, в своїх працях вона враховує і розподіл орендних операцій залежно від міри обслуговування орендованого об'єкта. На нашу

думку, в запропонованих видах оренди Ніколенко В.В. переважно керувалася питаннями управлінського обліку, оскільки врахування всіх варіантів можуть викликати розбіжності у практичному застосуванні. [54]

На думку Литвиненко І.Ю., який в своїх працях достатньо уваги приділив класифікації орендних операцій, її поділ має керуватися відповідно до основної суті оренди. Розуміючи оренду як тимчасову передачу майна за певну плату та вбачаючи потребу у єдиній системі ознак розподілу з врахуванням правових особливостей, які не передбачені національними положеннями бухгалтерського обліку, вчений запропонував розроблену власноруч класифікацію, яка передбачає основні фактори впливу при відображенні у обліку орендних операцій (рисунок 1.8). [38]

На підставі вищезазначених чинників Литвиненко І. Ю. сформулював власну класифікацію, яка передбачала, що для операцій, які суттєво впливають на облік підприємства необхідно дотримуватися норм положень бухгалтерського обліку, а за несуттєвого характеру створювати додаткові субрахунки.

Дослідивши питання класифікації орендних операцій в наукових роботах вчених бухгалтерського обліку, вважаємо, що запропонована класифікація орендних операцій Литвиненко І. Ю. серед науковців є більш вдалою, адже її використання дозволить розкривати всю необхідну інформацію про орендні операції та покращити їх контроль як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку підприємства.

## 1.2 Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій

Характер орендних відносин передбачає, що регулювання такої форми комерційної діяльності здійснюється за допомогою низки нормативних актів та стандартів бухгалтерського обліку. Обов'язковість укладання договору оренди при передачі майна в тимчасове користування передбачає належне регулювання нормами правових документів та врахування не тільки економічної, а й юридичної сторони орендних операцій.

Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій в Україні здійснюється за допомогою низки національних нормативних актів, а також міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Розглянемо трактування оренди відповідно до її нормативно-правової бази на рисунку 1.9.

Таблиця 2.1

### Визначення оренди відповідно до її нормативно-правової основи

Господарський кодекс України	за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності [9]
Цивільний кодекс України	за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк [83]
Податковий кодекс України	лізингова операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) - передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингоодержувачам) за плату та на визначений строк. [58]
П(С)БО 14	угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [64]
МСБО 17	угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу [46]
МСФЗ 16	договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію [47]

Як було зазначено в попередньому параграфі даної магістерської роботи, враховуємо, що кожен законодавчий документ розкриває поняття оренди

відповідно до галузі свого застосування та вирішенні поставлених завдань. Оскільки Цивільний кодекс України переважно містить загальні нормативні правила, то Господарський кодекс України розкриває орендні операції відповідно до завдання договірною врегулювання взаємовідносин сторін.

Національний П(С)БО та міжнародні МСБО 17 і МСФЗ 16 містять в собі необхідні методологічні аспекти порядку відображення інформації про операції з оренди в бухгалтерському обліку підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Податковий кодекс України містить всю необхідну інформацію щодо питань оподаткування та порядок врегулювання справляння податків та інших

платежів.

Розглядаючи сутність орендних відносин у даному розділі магістерської роботи, можна спостерігати постійну тенденцію протиріччя їх економічної та юридичної сутностей. В свою чергу, через врегулювання нормативними документами потреб відповідно до своїх завдань, поняття оренди не прирівнюються між собою.

Для потреб бухгалтерського обліку нормативною базою виступає в Україні П(С)БО 14, згідно з яким оренда та лізинг є еквівалентними поняттями, але ця рівність є некоректною з юридичної точки зору, адже в цьому випадку після закінчення терміну дії договору немає положення, яке передбачало б необхідність у повертанні орендованого майна, а також чітко не визначено дії у випадках продажу об'єкта орендарю та його договірні зобов'язання. Податкове законодавство для потреб врегулювання оподаткування операцій з оренди також ототожнює обидва поняття.

За своєю сутністю оренда та лізинг мають схожі властивості, проте існує ряд відмінностей. Однією з таких розбіжностей відповідно до Закону України «Про фінансовий лізинг» предмет договору лізингу використовується лізингоодержувачем протягом визначеного строку не менше одного року, за що стягується певна плата. Також, зазначеним законом передбачено чітко, на відміну від орендної плати, визначення лізингового платежу, який включає погашення частини вартості предмета договору, винагороду за орендоване

майно, компенсацію відсотків за кредит та інші витрати, пов'язані з виконанням лізингового договору. Узагальнення досліджень порівняльної характеристики оренди та лізингу відображено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

### Порівняльна характеристика оренди та лізингу

Критерій	Оренда	Лізинг
Учасники орендних відносин	Орендодавець та орендар	Лізингодавець, лізингодежувач, постачальник та інші учасники за потреби
Предмет орендних відносин	Нespoживана річ; основні засоби, які орендодавець виготовляє або купує для подальшої передачі в оренду	Майно, що визначено індивідуальними ознаками, відповідає ознакам основних засобів, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо передачі якого не встановлено обмежень. Об'єктами лізингу не можуть бути земельні ділянки та природні об'єкти. [58][83]
Ознаки орендного договору	Ознаки договору найму	Ознаки договору купівлі-продажу, найму, взяття на виплат тощо
Термін дії орендного договору	Короткострокова угода, укладається на строк, який вказується в договорі	Довгострокова угода, термін якої залежить від строку об'єкту договору, протягом якого амортизується не менше 75 відсотків первісної вартості
Передача прав власності	Залишається за орендодавцем	Визначається договором
Мета орендних відносин	В цілях підприємства чи для особистих потреб	Тільки для підприємницьких цілей
Ознаки орендного платежу	Сплата грошових коштів за отримане тимчасове право користуватися об'єктом оренди	Сплата, яка передбачає відшкодування витрат, які виникли у власника об'єкта разом з його купівлею, з урахуванням передбачених законодавством винагород та інших можливих затрат

\*складено автором на основі нормативно-правової бази орендних відносин

Отже, з огляду на вищезазначену таблицю можемо визначити, що між орендною і лізингом є певні подібності, які полягають у необхідності укладання договору, отриманні права на користування об'єктом на встановлений термін та обов'язковість сплати орендних платежів. Крім того, важливою відмінністю між зазначеними форматами орендного договору є можливість лізингоодержувача викупити орендоване майно по закінченню терміну угоди.

Дослідження питання характеристики лізингу та оренди серед наукової літератури та нормативно-правової бази дали можливість зробити висновок щодо відсутності єдиної спільної думки та трактувань даних понять. Ми вважаємо, що на відміну від загальноприйнятого отожднення оренди та лізингу у деяких національних стандартах бухгалтерського обліку та нормативних документах, фінансовий лізинг має більш широкую сферу застосування та є складнішим за своєю характеристикою, включаючи в себе складові кредитних угод та інвестиційної діяльності.

### Висновки до розділу 1

1. У першому розділі магістерської роботи було розкрито поняття оренди, її класифікацію та розглянуто нормативно-правову базу регулювання обліку орендних операцій. Дослідження визначення поняття орендних відносин в національних положеннях бухгалтерського обліку та науковій літературі свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо трактування оренди відповідно до її економічної та юридичної сутностей.

2. З боку правової галузі оренди відносини відображаються як передача однієї сторони договору другій стороні певного майна і права користування ним. Щодо економічної складової, то значення оренди полягає у сприянні та забезпеченні відтворення матеріальних благ задля успішного функціонування економічних процесів на мікро та макрорівні.

3. Під орендою слід розуміти угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

4. Оренди відносини за своїм характером мають схожість з позичкою. Головною відмінністю позички та оренди є зобов'язання оплати за послугу

надання об'єкта в тимчасове користування. Якщо ж оренда передбачає орендну плату, то у випадку позички користування є безоплатним.

5. Для цілей бухгалтерського обліку оренда поділяється на фінансову та операційну. Відображення чітких ознак, за якими здійснюється класифікація орендних операцій, передбачає в'яснення міри переданих разом з правом користування на орендований об'єкт всіх можливих ризиків і вигод відповідно до укладеного між сторонами договором.

6. При операційній оренді значна частина ризиків і винагород належить орендодавцю та не передбачає їх передачу орендарю, протилежно до ознак фінансової оренди. Нормативним положенням щодо ведення бухгалтерського обліку орендних операцій визначені критерії віднесення оренди до фінансової. Розглянуте практичне застосування ознак фінансової оренди відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» та Податкового кодексу України дозволило зробити висновки щодо недостатнього рівня досліджень та ймовірність виникнення розбіжностей у практичному застосуванні.

7. Вивчення питання класифікації у науковій літературі дозволило зробити висновки щодо подібності запропонованих варіантів та ознак вітчизняними та зарубіжними вченими. Недоліками досліджуваних класифікацій є несуттєві зміни визначень, формування розподілу за ознаками, що не задовольняють потреби бухгалтерського обліку, а також відсутність врахування сутності орендних операцій з точки зору інших наукових галузей. Встановлено, що такий розподіл є недоцільним, оскільки цінність категоріальних ознак полягає в аргументах їх вибору, серед яких не повинно бути одного переважного, а також потрібно враховувати можливість класифікувати вид оренди залежно від потреб та встановлених відповідно ознак.

8. Дослідження нормативно-правової бази врегулювання обліку орендних операцій в Україні дало можливість зробити висновки щодо взаємозв'язку розкриття сутності орендних операцій та головного завдання законодавчого документу.

9. Аналіз нормативних документів та наукової літератури свідчить про відсутність єдиної спільної думки щодо понять оренди та лізингу. Для цілей бухгалтерського обліку та податковим законодавством передбачено ототожнення даних понять. Визначено, що лізинг та оренда є різними за змістом операціями, оскільки зазначені форми ділових відносин передбачають відмінності щодо подальшої долі активу, його виду та тривалості договору. Для сформування власної думки було сформовано порівняльну характеристику обох понять.

10. Для підвищення достовірності та точності фінансової та управлінської звітності підприємства необхідно більше детально дослідити питання сутності орендних операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку, з урахуванням можливих розбіжностей через їх подвійний характер.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ (ЛІЗИНГУ) МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ПОЧАЙНА ЦЕНТР»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства

Об'єктом дослідження магістерської роботи є Товариство з обмеженою відповідальністю «Почайна Центр», що знаходиться за адресою проспект Степана Бандери, 6, місто Київ, Україна. Досліджуване підприємством було засноване громадянином України Вехалевським Дмитром Олександровичем 20 лютого 1997 року.

«Почайна Центр» - це бізнес-центр зі зручним розташуванням та необхідною інфраструктурою в Києві, який надає послуги з оренди приміщень під офіси, учбові центри та інші об'єкти ділової діяльності. Розвинена інфраструктура, різноманітність планувань приміщень, вигідне розташування та впроваджена система якості БІС «Почайна Центр» дозволяє бути конкурентоспроможними на ринку нерухомості.

Метою діяльності ТОВ «Почайна Центр» є здійснення підприємницької діяльності для одержання прибутку, а також задоволення потреб клієнтів у наданих послугах компанії. Основним видом діяльності підприємства є надання в оренду й експлуатацію власного нерухомого майна.

Серед інших видів діяльності є такі:

- надання в оренду офісних машин і устаткування, у тому числі комп'ютерів;
- загальне прибирання будинків;
- неспеціалізована оптова торгівля;
- надання в оренду автомобілів і легкових автотранспортних засобів.

ТОВ «Почайна Центр» є юридичною особою, має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням, штамп, фірмові бланки, а також інші необхідні реквізити.



ТОВ «Почайна Центр» самостійно розробляє облікову політику, організацію бухгалтерського обліку, звітності та документообігу. Облікова політика підприємства відображає всі принципові питання організації бухгалтерського обліку, розроблялась головним бухгалтером сумісно з генеральним менеджером компанії.

Господарська діяльність досліджуваного підприємства здійснюється на основі укладених угод та договорів.

Середньорічна чисельність персоналу становить від 10 до 15 працівників. Трудова діяльність на досліджуваному підприємстві відбувається на основі укладених трудових договорів та контрактів.

Структура ТОВ «Почайна Центр» побудована за лінійно-функціональною ознакою, яка передбачає наявність відділів, які забезпечують виконання своїх встановлених функцій на чолі з керівниками. Структура управління досліджуваного підприємства зображена на рисунку 2.1.

Розмір статурного капіталу становить 4 800 000 грн.

Прибуток ТОВ «Почайна Центр» утворюється з надходжень від здійснення своєї господарської діяльності, а саме надання офісних приміщень в операційну оренду, за вирахуванням всіх витрат. Рішення щодо розподілу та використання чистого прибутку належить до повноважень генерального директора компанії. Досліджуване підприємство є платником ПДВ, а також обов'язково сплачує податок на прибуток у розмірі 18%.

Для автоматизації діяльності ТОВ «Почайна Центр» та забезпечення доступу всіх бухгалтерів до єдиної системи обліку застосовується програма для ведення бухгалтерського обліку «1С:Бухгалтерія», а для подання звітності у контролюючі органи українська програма «М.Е.Doc».

Для надання оцінки щодо ефективності діяльності ТОВ «Почайна Центр» було складено горизонтальний та вертикальний баланси. (Додаток В.1, В.2)

Згідно з фінансовою звітністю ТОВ «Почайна Центр» за 2021 рік залишкова вартість основних засобів на кінець звітного періоду склала 15,5 тис. грн, що менше на 10,9% на початку. Основними засобами досліджуваного підприємств

переважно виступають об'єкти нерухомості, а саме 15 офісних приміщень для надання в оренду, та їх складові, а також приміщення для розміщення адміністративного персоналу. За результатами досліджень активи на початок звітної періоду за 2021 рік становили 2304,8 тис. грн і впродовж року збільшилися на 13,7%, що пов'язано відповідно зі збільшенням дебіторської заборгованості своїх клієнтів, яка на кінець року склала 2 233,6 тис. грн., що більше на 13,6%, ніж на початок року.

Майже ідентичні до стану активів зміни відбулися у пасиві балансу.

Вагомою часткою пасиву звітності досліджуваного підприємства є поточна кредиторська заборгованість за товари та послуги, яка на початок звітної періоду склала 1644,1 тис. грн. та до кінця цього періоду збільшилась на 15,9%.

Чистий дохід від наданих послуг з оренд за 2021 рік ТОВ «Почайна Центр» склав 887,0 тис. грн, що значно менше в порівнянні до попереднього звітної періоду. Собівартість же цих послуг склала 755,7 тис. грн. Таким чином, за надані послуги чистий прибуток за рік склав 15,6 тис. грн., що на 33,2 тис. грн. менше, ніж в попередньому році.

Ефективність орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр» можна визначити за допомогою встановлення затратної частини на утримання офісних приміщень. Загальна площа 15 офісних приміщень, які надаються в оренду становить 856 кв.м., при цьому витрати на 1кв.м. складають 166,4 грн. В 2021 році орендна плата становила 323,20 грн за 1 кв.м., а в 2022 збільшилася до 343,60 грн.

Найбільшу частину структури основних фондів ТОВ «Почайна Центр» займає нерухомість, яка становить майже 80% від загальної вартості, що обумовлено організаційними та технічними особливостями основного виду діяльності підприємства.

До показників використання основних виробничих фондів належить коефіцієнт рентабельності виробничих фондів, який відображає, скільки прибутку отримує підприємство від використання одиниці вартості основних фондів. Значення даного показника за останні два роки зазначені на рисунку 2.2.

Для встановлення характеристики отриманих даних, розуміємо, що досліджуване підприємство прагне до підвищення даного показника, оскільки його ріст буде означати ефективне використання активів Товариства, які необхідні йому для отримання доходу. Оскільки нормативних меж не встановлено, порівняння останніх років дало змогу зробити висновок щодо значного збільшення коефіцієнта рентабельності виробничих фондів за 2021 рік, що говорить про підвищення ефективності використання можливостей досліджуваного підприємства.

Отже, з огляду на вищевказані дані, можемо зробити висновок щодо значного зниження прибутковості компанії за 2021 рік, що пов'язано з складною економічною ситуацією на ринку орендних послуг офісних приміщень та рішенням клієнтів ТОВ «Почайна Центр» перевести своїх працівників на віддалену форму роботи.

## 2.2 Бухгалтерський облік операцій з оренди (лізингу) у орендодавця та орендаря

Оренда є досить поширеним видом діяльності та являє собою важливу складову ринкових відносин. Розглядаючи питання нормативно-правової бази у першому розділі магістерської роботи, знаємо, що для врегулювання договірних відносин щодо оренди необхідно керуватися положеннями Цивільного та Господарського кодексів України, відповідно до яких орендні відносини передбачають укладання договору між суб'єктами підприємницької діяльності.

Відповідно до зазначених вище законодавчих актів предметом договору оренди може бути неспоживна річ, що визначена індивідуальними ознаками і зберігає свій первісний вигляд при його неодноразовому використанні. Тобто, об'єктом договору оренди має бути річ, яка немає індивідуальних ознак, які будуть виокремлювати її на фоні інших, а також мати характеристики, які зможуть надавати можливість суттєво зменшити процес зношуваності. [76][83]

Договір оренди — це угода, за якою одна сторона погоджується орендувати майно, яке належить іншій стороні. Тобто, укладання такої угоди

передбачає можливість використання орендованого активу для орендаря, а також отримання власником регулярних платежів протягом встановленого строку в обмін на своє майно.

Відповідно до Цивільного кодексу України суб'єкти орендних відносин перед підписанням договору мають узгоджувати ряд факторів, які зазначені на рисунку 2.3.

В свою чергу, Господарський кодекс України також передбачає ряд факторів, проте в даному законодавчому акті ці критерії розкриті детальніше, розглянемо їх:

об'єкт договору;

строк договору;

оренда плата;

порядок використання амортизаційних відрахувань;

умови щодо відновлення майна та його повернення або викупу. [9]

Для укладання договору оренди є базові положення та ряд особливостей, яких необхідно дотримуватись обом сторонам такої угоди. Особливості ознак договору оренди для цілей бухгалтерського обліку та їх характеристика зазначені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

### Основні ознаки договору оренди

Ознака	Характеристика
Дата укладання договору	Договір вважається укладеним з моменту досягнення сторонами згод. Передача орендованого майна від власника до орендаря не є моментом набрання чинності договору, а є його виконанням.
Договір є платним	Отримання права на користування активом передбачає сплату орендної плати. Для уникнення розбіжностей необхідно у договорі прописувати строк здійснення оплати, з якого моменту настає початок орендного періоду і кінцеву дату для платежів.
Договір оренди є строковим	Законодавством передбачено можливість укладання договору на невизначений строк. У такому випадку, орендар має заздалегідь попередити власника про рішення розірвання договору.
Зобов'язання орендодавця	Об'єкт оренди має бути переданим орендодавцем відразу по моменту укладання договору або в обумовлений з орендарем термін. У разі невиконання цієї умови орендар має право на розірвання договору або вимагання отримання майна. В обох випадках, орендодавець має сплатити відшкодовані збитки за своє невиконання умов.

Зобов'язання орендаря	Повідомлення щодо можливих вад та особливостей орендованого майна, що може нести загрозу користувачу. Перед використанням об'єкту орендар має перевірити його на справність у присутності власника прав на цей об'єкт.
Письмова форма	Зазвичай, укладання договору передбачає письмову форму, у випадках, коли законодавством не передбачено інших вимог. Наприклад, якщо фізична особа бере в оренду транспортний засіб, то договір має супроводжуватись нотаріальним посвідченням.

Бухгалтерський облік оренди являє собою цілеспрямовану діяльність бухгалтерського відділу та керуючих менеджерів, яка спрямована на належне та достовірне відображення впливу орендних операцій на фінансовий стан підприємства. обов'язковою умовою правильної організації обліку орендних операцій є дотримання загальних принципів методу обліку та нормам чинного законодавства.

Для забезпечення користувачів необхідною інформацією щодо оренди слід своєчасно і достовірно відображати господарські операції з орендованими та власними активами, послідовно та правильно заповнювати відповідну документацію та реагувати на всі події, що можуть суттєво вплинути на фінансову звітність підприємства. Таким чином, в процесі обліку орендних операцій варто значну увагу приділяти виконання умов договору обох сторін та сплаті орендних платежів у встановлені терміни. На основі вищесказаного було сформовано завдання бухгалтерського обліку орендних операцій:

- встановлення достовірної інформації про власне та орендоване майно;
- ведення належним чином документації щодо операцій з оренди;
- своєчасне здійснення розрахункових операцій;
- своєчасне відображення орендних операцій у податковому обліку;
- дотримання зобов'язань обох сторін договору;
- достовірне відображення у обліку господарських операцій з орендованими активами;
- правильне визначення витрат та вигод;
- належним чином визначення збитків, пов'язаних з об'єктом оренди;
- повне і достовірне розкриття інформації щодо оренди у звітності.

Від своєчасності надання керівництву відповідної обліково-аналітичної інформації залежить ефективність і якість управлінських рішень. Відповідно до національних та міжнародних стандартів, підприємства у більшості випадків мають право на власний розсуд обирати методи та принципи ведення бухгалтерського обліку, сукупність який являє собою облікову політику.

Облікова політика підприємства – це сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. [59]

Надання користувачам фінансової звітності повної достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства є одним з головних завдань облікової політики. Підприємства мають самостійно сформувати зазначену сукупність принципів та методів, у випадках дозволеним законодавством у Наказі про облікову політику. Щодо операцій з оренди у обліковій політиці необхідно зазначати відомості про принципи визначення та оцінки предмета орендних відносин, порядок їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності підприємства, а також враховувати інші істотні моменти відповідно до особливостей здійсненої діяльності, а саме:

- метод розрахунку орендної плати;
  - умови зарахування предмету оренди на баланс;
  - показник ліквідаційної вартості;
  - спосіб визначення строку користування орендованим майном;
  - методи оцінки поліпшень та ремонтних робіт;
- інформація щодо амортизації об'єкта оренди.

При документальному оформленні орендних відносин у ТОВ «Почайна Центр» акт приймання-передачі дає можливість підтвердити фактичне передання активу та повинен містити інформацію щодо найменування об'єкта оренди, його якісні характеристики, місцезнаходження та інші ознаки, за якими можна точно ідентифікувати відповідний об'єкт та його стан. По закінченню договору оренди повернення об'єкта оренди оформлюється також

використовують зазначений первинний документ. Здійснення регулярних платежів за користування орендованим об'єктом передбачає використання акту наданих послуг та відповідному рахунку на суму, встановлену на момент укладання договору.

Акт приймання-передачі ТОВ «Почайна Центр» підписує з боку орендодавця, а клієнти, яким підприємство надає послуги, підписують з боку орендарів. Для уникнення можливих розбіжностей, на нашу думку, ТОВ «Почайна Центр» варто у акті зазначити такі моменти як характеристику стану об'єкта при отриманні та огляді.

З огляду на зазначену схему, бачимо, що головним документом започаткування орендних відносин на досліджуваному підприємстві є договір, а основним первинним документом, який підтверджує передачу майна орендарю є акт приймання-передачі.

Також, варто зазначити, що при передачі активу ТОВ «Почайна Центр» надає відповідно до кожного об'єкта інвентарний номер, який зазначається у інвентарній картці. При формуванні акту прийому-передачі Товариство обов'язково додає копію інвентарної картки орендованого об'єкта.

Орендна плата сплачується протягом терміну дії договору, незалежно від ефективності роботи орендаря, та передбачає фіксований дохід для досліджуваного підприємства. В її структуру зазвичай закладають амортизацію орендованого майна, плату за додаткові послуги, витрати, які виникають у орендодавця, а також його винагорода за надану послугу. ТОВ «Почайна Центр» здійснює свої розрахунки за надання послуг з оренди приміщень виключно у грошовій формі.

Для обліку орендних операції важливо визначити вид оренди, в залежності від положень стандартів бухгалтерського обліку, нормами якого керується підприємство відповідно до його облікової політики. У договорі оренди між ТОВ «Почайна Центр» та орендарями розкривається інформація щодо обраної форми

найму, вартості орендованого об'єкта, термін дії угоди, порядок нарахування та розмір орендної плати, а також умови про поліпшення та ремонт нерухомості. Для забезпечення правильності та достовірності здійснення оподаткування орендних операцій Товариство передбачило, щоб договір містив необхідну інформацію щодо періодичності та граничних періодів оплати наданих послуг.

Отже, розглянемо відображення орендних операцій в обліку орендодавця та орендаря відповідно до їх видів, які передбачені НПС(БО) 14 «Оренда». Найбільш поширеною формою передачі майна у тимчасове користування є операційна оренда. Отже, розглянемо організацію та особливості ведення бухгалтерського обліку орендодавця на прикладі зазначеного підприємства.

Досліджуване підприємство ТОВ «Почайна Центр» виступає орендодавцем та надає послуги з оренди офісних приміщень в операційну оренду для здійснення ділової діяльності своїх клієнтів, що передбачає взяття на себе значних ризиків та вигод.

Відповідно до Господарського кодексу України, оцінка об'єкта оренди здійснюється за відновною вартістю, крім об'єктів оренди державної та комунальної власності. [9] Оскільки приміщення ТОВ «Почайна Центр» не є об'єктами державної та комунальної власності, а безпосередньо належать досліджуваному підприємству, то оцінка проводиться за відновною вартістю.

Відносна вартість становить собою залишкову вартість об'єкта, який є подібним до об'єкта оренди. Умовно кажучи, таку вартість можна розуміти як реальну вартість об'єкта на ринку за мінусом зносу. [72]

Оскільки Товариство надає в оренду власне майно, то законодавством передбачено, що договір має містити інформацію щодо його вартості, проте для цього не обов'язково залучати експертів для надання оцінки. Зазвичай, при укладанні договору зі своїми клієнтами ТОВ «Почайна Центр» прописує ринкову вартість об'єктів оренди. На нашу думку, це є правильно, оскільки у



випадках суттєвих ушкоджень об'єкта, то така вартість буде враховуватись при розрахунку за завданими збитками.

Відповідно до П(С)БО 14, орендодавець має відображати у своєму обліку активи, які надають на умовах операційної оренди, на відповідних рахунках першого класу «Необоротні активи» та продовжує обліковувати його у складі власних необоротних активів. Амортизація буде нараховуватися на рахунок 13 «Витрати (амортизація) необоротних активів» і відноситися до витрат орендодавця.

Оскільки надання власних активів в оренду є основним видом діяльності ТОВ «Почайна Центр», то відображення такої господарської операції буде здійснюватися за дебетом рахунка 23 «Виробництво» [64]

Відповідно національного стандарту, що визначає методику ведення бухгалтерського обліку орендних операцій, витрати, які можуть виникати при укладанні договору, у орендодавця відображаються як інші операційні витрати звітного періоду, коли вони відбулися, та обліковують за субрахунком 949 «Інші витрати операційної діяльності». [64]

Витрати щодо оплати комунальних послуг, технічного обслуговування та експлуатації об'єктів, які надаються клієнтам в оренду, ТОВ «Почайна Центр» враховує у складі орендних платежів, які надходять щомісячно згідно з умовою договору, та становлять одну з частин собівартості послуг з оренди. У протилежному випадку, такі витрати слід обліковувати як інші операційні витрати, а отримання від орендаря коштів як інший дохід від операційної діяльності.

Також, у Товариства можуть виникати витрати, пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єкту договору оренди. Розглянемо схематичне зображення обліку таких витрат у орендодавця при самостійних змінах щодо власного активу відповідно до П(С)БО 7 на рисунку 2.8. [60]

Якщо орендар робить операції з покращення або ремонту об'єкту оренди, то орендодавець згодом має їх відшкодувати. Досліджуване підприємство

самостійно займається питаннями подішення об'єктів оренди та здійснення ремонтних робіт, тому облік таких операцій здійснюється по дебету рахунку 23 «Виробництво».

Проаналізувавши виникнення можливих витрат на досліджуваному підприємстві та їх відображення в обліку, розглянемо облік доходів, які можуть виникнути в результаті надання активів в оренду. Дохід за надання своїх послуг ТОВ «Почайна Центр» отримує від орендних платіжів і обліковується як інший операційний дохід. На рисунку 2.9 зображено алгоритм відображення обліку доходів у орендодавця при операційній оренди в залежності від його діяльності.

Таблиця 2.2

### Відображення доходів у обліку орендодавця при операційній оренди

Надання майна в оренду - не основний вид діяльності	Надання майна в оренду — основний вид діяльності
за кредитом субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів»	за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Відповідно до рисунку 2.9, ТОВ «Почайна Центр» у своєму обліку здійснення операцій по наданню активів у операційну оренду відображає за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». [21]

Отже, розглянувши основні аспекти відображення в обліку операцій з оренди на досліджуваному підприємстві, а також врахувавши їх особливості, розглянемо відповідні господарські операції в обліку та їх кореспонденції ТОВ «Почайна Центр» з його клієнтом ТОВ «БудПостач», який винаймає одне офісне приміщення для потреб підприємства, у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

### Облік орендних операцій ТОВ «Почайна Центр»

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Надано офіс №4 в операційну оренду ТОВ «БудПостач»	103/1	103	49 000,00
2	На банківський рахунок отримано орендну плату за серпень	311	681	2 800,00

3	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ	643	641/ПДВ	466,67
4	Відображено отриманий дохід від операційної оренди	361	703	2 800,00
5	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	466,67
6	Здійснено залік заборгованостей з ТОВ «БудПостач»	681	361	2 800,00
7	Відображено амортизацію офісного приміщення, наданого в операційну оренду ТОВ «БудПостач»	23	131	917,00
		09	-	-
8	Відображені витрати на обслуговування офісу №4	23	661	760,00
9	Відображено фактичну собівартість за надані послуги	903	23	1 677,00
10	Віднесено на фін. результат		00	
	- дохід від надання приміщення в операційну оренду	703	791	2 833,33
	- витрати, пов'язані з наданням офісу №4 в оренду	791	903	1 677,00

Отже, узагальнення дослідження операційної оренди у ТОВ «Почайна Центр» дало змогу сформувати порядок їх відображення в обліку та фінансовій звітності на рисунку 2.10.

Розглянувши організацію обліку операцій з операційної оренди у орендодавця на прикладі досліджуваного підприємства, зупинимося на особливостях варто зрозуміти особливості їх відображення у орендарів.

Відповідно до П(С)БО 14, орендар відображає предмет операційної оренди на позабалансовому рахунку 01 «Оренда необоротних активів» за вартістю, визначеною договором оренди. [64]

Умовою для здійснення орендного платежу є акт виконаних послуг, який має бути підписаний орендодавцем і орендарем. ТОВ «Почайна Центр» взаємодіє зі своїми клієнтами за аналогічним принципом та формує акт наданих послуг з періодичністю в один місяць з внесенням всіх необхідних.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», орендна плата є витратами орендаря та визначається рівними частинами протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди. [65] Орендар може відображати орендну плату як власні витрати або відносити їх до собівартості на відповідних рахунках (рис. 2.11).

Рис. 2.11. Особливості відображення орендного платежу на рахунках орендаря

Крім орендної плати, орендар може нести й інші витрати, які пов'язані з орендованим активом. У випадках оплати комунальних послуг або операцій з

підтримування належного стану об'єкту, орендар може здійснювати розрахунки напряму з постачальниками або відшкодовувати витрати орендодавцю. На ТОВ «Почайна Центр» зазвичай всі подібні витрати належать самому підприємству, але ініціатива з боку клієнтів допускається, якщо це передбачено договором.

Розглянемо кореспонденцію зазначених господарських операцій між досліджуваним підприємством та його клієнтом ТОВ «БудПостач» у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

### Облік орендної плати ТОВ «БудПостач» за отримані послуги з операційної оренди

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Отримано від ТОВ «Почайна Центр» офіс №4 на умовах операційної оренди	01	-	49 000,00
2	На банківський рахунок ТОВ «Почайна Центр» перераховано орендну плату за серпень	371	311	2 800,00
3	Відображено податковий кредит по ПДВ	641/ПДВ	644	466,67
4	Нараховано оренду плату за серпень	92	685	2 333,33
5	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	644	685	466,67
6	Здійснено залік заборгованостей з ТОВ «Почайна Центр»	685	371	2 800,00
7	Віднесено на фін. результат	791	92	2 333,33

Якщо ТОВ «Почайна Центр» не передбачає компенсацію за проведення ремонтних робіт або компенсує їх після повернення активу, а клієнт має намір здійснювати поверхневий ремонт офісу, то в обліку орендаря такі витрати будуть відображатися відповідно до цілей його використання. На відміну від цього, операції з поліпшення будуть обліковуватися за дебетом субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». [64]

Розглянемо порядок відображення в обліку операцій з фінансовою орендою. Пам'ятаємо, що основною відмінністю її від операційної оренди є передача орендарю усіх ризиків та вигод, які можуть виникати за період користування активом. Для відображення у обліку операцій з фінансової оренди важливо на початку визначити чи переданий актив є власним основним засобом

орендодавця або являється його готовою продукцією та врахувати їх особливості, зазначені на рисунку 2.12.

Таблиця 2.4

### Алгоритм відображення в обліку орендодавця операції з передачі активу у фінансову оренду

Власний основний засіб	Готова продукція
Відображення дебіторської заборгованості орендаря в сумі мінімальних орендних платежів негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу [64]	Відображення дебіторської заборгованості орендаря в сумі визнаного доходу від реалізації готової продукції та теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта [64]
Визнання доходу від реалізації необоротних активів	Визнання доходу від реалізації готової продукції за найменшою оцінкою:
Списання залишкової вартості активу до складу витрат	- Справедливою вартістю об'єкта Теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів

Аналізуючи зазначений порядок, можемо зробити висновок щодо подібності надання об'єктів в фінансову оренду та операціями з їх продажу, які відобразатимуться у обліку орендодавця за субрахунком 286 за його первісною вартістю. Проте, якщо лізингодавець виробляє об'єкти самостійно і потім передає їх оренду, то в обліку необхідно використовувати субрахунок 181

«Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» за дебетом, а за кредитом показувати дохід від наданої послуги. Для визначення собівартості використовують балансову вартість об'єкту фінансової оренди за мінусом теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості, що виникає внаслідок збільшення дебіторської заборгованості орендаря, яку обліковують на субрахунку 901. [64]

Лізингодержувач відображає об'єкт, отриманий у фінансову оренду, як актив, а також як зобов'язання за кредитом субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» на початок терміну дії договору за найменшою оцінкою, попередньо зазначених на рисунку 2.12. При зарахуванні такого активу на баланс орендаря має визначатися термін його експлуатації для нарахування амортизації. До вартості об'єкта фінансової оренди можуть бути включені

витрати, які поніс орендар при його вдосконаленні, що, в свою чергу, призвело до збільшення майбутніх економічних вигод, а обліковувати це потрібно за дебетом відповідних субрахунків 15 рахунка.

### 2.3 Методика оподаткування операцій з оренди (лізингу) майна підприємства

Відповідно до Податкового кодексу України надання активу в операційну оренду не є об'єктом обкладення податку на додану вартість, оскільки передача об'єкта оренди не є постачанням товарів, а також ця операція має необ'єктний статус, який передбачений зазначеним нормативним документом. Отже, ТОВ «Почайна Центр» не має права на податковий кредит з ПДВ у випадках повернення активів, які були надані в операційну оренду. [58]

Крім того, передача майна, а також його повернення, в операційну оренду не має впливу на фінансові результати діяльності підприємства та не є базою обкладання податку на прибуток, за виключенням, якщо під час дії договору орендар не здійснював операції з поліпшення об'єкта оренди, оскільки це призводить до збільшення економічних вигод.

Досліджуване підприємство ТОВ «Почайна Центр» є платником ПДВ та сплачує податок на прибуток з доходу наданих послуг з операційної оренди офісних приміщень. Товариство здійснює оподаткування операцій відповідно до всіх вимог чинного законодавства.

Розглянемо податкові наслідки, які можуть бути пов'язані з орендними платежами при оплаті за користування активів у орендодавця. Чинним податковим законодавством не передбачено проведення спеціальних коригувань бази оподаткування податком на прибуток, проте даним нормативним документом передбачено сплату податку на додану вартість за орендні послуги. Таким чином, виникнення податкових зобов'язань у орендодавця буде

починатися за першою подією звітного періоду, що може бути як отримання коштів за послуги від орендаря, так і формування документу, підтверджуючий фактичне надання послуг. Після однієї із зазначених подій, орендодавець, який є платником податку на додану вартість повинен сформувати податкову накладну та зареєструвати в реєстрі протягом 15 календарних днів. [58]

Відповідно до Податкового кодексу України, базою обкладення податку на додану вартість операцій з надання послуг оренди офісних приміщень буде визнана з договірної вартості об'єкта, проте ця вартість не повинна бути нижче звичайних цін. [58]

Особливістю оподаткування операцій з підтриманням об'єкту договору оренди є те, що сума відшкодування орендарем окремим платежем обкладається податком на додану вартість, що передбачає обов'язковість нарахування податкових зобов'язань і формування первинного податкового документу. Отже, у такому випадку ТОВ «Почайна Центр» повинно нарахувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість у розмірі 20 % на відповідну суму, сформувати та зареєструвати податкову накладну.

Переважно сума комунальних послуг та витрати на підтримання належного стану офісних приміщень на ТОВ «Почайна Центр» враховується у складі орендної плати, тоді податкові наслідки будуть подібними до оподаткування орендних платежів, що передбачає обкладання податком на додану вартість всієї суми орендного платежу та нарахування Товариством відповідних зобов'язань.

Також, варто зазначити, що податковим законодавством передбачено, що орендар може мати право на податковий кредит з податку на додану вартість у випадках самостійної сплати утримання орендованого майна при операційній оренді, а також на збільшення податкового кредиту за умови сплати таких витрат окремою сумою. [58]

Оподаткування операцій з надання послуг з операційної оренди також може мати ряд особливостей щодо відшкодування орендарями досліджуваному підприємству податку на нерухомість, оскільки чинне законодавством зобов'язує сплату даного податку власників нерухомого майна. Нормативно-правовою базою орендних операцій не передбачено обов'язковість виплати таких витрат орендарем, тому при укладанні договору орендодавець на власний розсуд має узгодити ці питання та прописати їх у письмовій угоді. Варіантами відшкодування податкового зобов'язання орендодавця може бути окремий платіж відповідної суми або віднесення її до складу орендної плати.

Розглянемо особливості оподаткування операцій з фінансової оренди. В положеннях нормативно-правової бази існує ряд розбіжностей щодо оподаткування операцій з фінансового лізингу. Податкове законодавство передбачає можливість бути суб'єктами таких операцій як юридичних, так і фізичних осіб, на відміну від Закон України «Про фінансовий лізинг», яким вказано про можливість виступати суб'єктами лише юридичним особам.

Відповідно до Податкового кодексу України предметом фінансової оренди можуть бути тільки основні засоби. [58]

Важливим моментом для лізингодавця при відображенні в обліку операцій з фінансової оренди є застосування рахунків, на який відображається об'єкти укладеної угоди. Таким чином, за умови передачі від власника своїх основних засобів у обліку така операція буде відображатися як продаж основних фондів, що призведе до визнання доходу від їх реалізації та відповідно до збільшення фінансового результату. Якщо власник передає на умовах фінансової оренди товари або готову продукцію, то лізингодавцю необхідно керуватися для їх ведення в обліку відповідними положеннями нормативної бази орендних операцій, а саме для відображати дохід по кредиту рахунків 701 або 712 та списувати активи на дебету рахунків 901 або 943.



Операція з отримання орендарем активу фінансового лізингу є об'єктом обкладання податку на додану вартість, що передбачає на основі податкової накладної право на податковий кредит.

Лізингоотримувач у власному обліку відображає взятий в фінансову оренду актив як операцію з його купівлі та включає до складу основних засобів, що наміє наслідки для фінансових показників за рахунок амортизаційних витрат. Податковим законодавством передбачено, що амортизація об'єктів фінансової оренди нараховується кожного місяця протягом строку корисного використання такого активу. [58]

Відповідно до Податкового кодексу України, лізинговий платіж за користування майном фінансового лізингу має податкові наслідки на об'єкт в контексті податку на прибуток. Таким чином, орендар включає до складу своїх витрат витрати, які не капіталізуються, що для фінансового результату матиме тенденцію на зменшення. Щодо податку на додану вартість, то сплата за користування об'єктом фінансової оренди у обліку лізингоотримувача не відображається. Проте, при поверненні такого об'єкту його власнику операція буде обкладатися податком на додану вартість, а датою виникнення податкових зобов'язань орендаря буде фактична дата повернення відповідного активу. [58]

Проаналізувавши особливості оподаткування операцій з операційної та фінансової оренди, можемо зробити висновок щодо існування розбіжностей положень нормативно-правової бази з Податковим кодексом України.

Оподаткування орендних операцій має ряд своїх особливостей, які необхідно враховувати відповідно до об'єктів орендної угоди, встановленого виду оренди та інших аспектів, що мають зазначатися в договорі.

#### **2.4 Особливості обліку орендних операцій в умовах військового стану**

Починаючи з 24 лютого 2022 року по всій території України був введений воєнний стан Указом Президента, пов'язаний з початком повномасштабного

вторгнення російською федерацією. [70] Робота українських підприємств є запорукою наповнення державного бюджету та основоположним аспектом стабільного зростання економіки країни що, в свою чергу, допомагає спонсорувати величезні потреби для захисту та збереження цілісності України.

Враховуючи попередні складності підприємств, пов'язані з тривалою епідемією та світовою кризою, повномасштабне вторгнення суттєво вплинуло на дотримання деяких принципів ведення бухгалтерського обліку. При недотриманні зазначених принципів відбудеться накопичення господарських операцій, які вже сталися, але ще не були відображені в обліку, що для підприємства буде тривалим та збитковим процесом. З цих причин законодавчі органи запровадили заходи щодо підтримки бізнесу на період воєнного стану, які передбачають створення більш лояльних умов кредитування, послаблення податкового натиску та інші поліпшення, які зможуть надати бізнесу можливість

надалі продовжувати свою діяльність. Розглянемо, які зміни відбулися загалом для країни під час війни, а також особливості бухгалтерського обліку та правові врегулювання орендних операцій

Торгово-промислова палата України своїм листом визнала, що початок повномасштабного вторгнення є форс-мажорними обставинами. Характеризує їх як особливі, невідворотні та об'єктивні ситуації суб'єктів господарювання та/або фізичних осіб за договором. [37]

З даного твердження випливає, що на договір оренди, укладений між юридичними та/або фізичними особами, який передбачає обов'язок сплати орендного платежу орендодавцю, зазначений вище документ теж стосується.

Відбулися зміни щодо обов'язковості сплати податків. Таким чином, відповідно до Податкового кодексу України, за неможливістю своєчасного виконання своїх податкових обов'язків платники податків підлягають звільненню від фінансової відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом 3 місяців після припинення або скасування воєнного стану в

Україні. Варто зазначити, що дані зміни стосуються як сплати необхідних податків, подання звітності, так і реєстрації усіх відповідних податкових документів. [58]

Також, був сформований закон згідно з яким, відтепер є можливість фізичним особам та підприємствам сплачувати єдиний податок з обороту в обсязі 2% за правилами, встановленими для 3-ї групи платників єдиного податку, тобто із звільненням від податку на прибуток, податку на додану вартість та інших платежів. [71]

У попередньому розділі даної магістерської роботи було розглянуто можливість виникнення розбіжностей при відображенні в бухгалтерському обліку орендних операцій, оскільки існує протистояння їх юридичної та економічної сутності. Розглянемо, які зміни відбулися у контексті таких відносин з початком військових дій на території України в економічному та юридичному розрізі.

Призупинення діяльності більшості українських підприємств напряду могло вплинути на платоспроможність орендарів і, як наслідок, орендодавців.

Встановлення форс-мажорних обставин не звільняє орендарів від сплати коштів за отримані послуги з оренди, проти передбачає зняття відповідальності за невиконання обов'язків договору. Простіше кажучи, орендар має у будь-якому випадку сплатити оренду плати, але при невчасному виконанні своїх обов'язків він не буде нести за це відповідальність. Отже, у такому випадку застосування штрафів, стягнення збитків або інші заходи, які можуть бути передбачені договором оренди не можуть бути застосовані до орендаря. ТОВ «Почайна Центр» у договорі оренди прописує варіанти дій при форс-мажорних обставинах, а саме звільнення сторін орендних відносин від відповідальності, а також можливість сплатити кошти за користування наданим приміщенням протягом періоду, що погоджується з орендарем.

Законодавством встановлено можливість орендаря прохати орендодавця зменшити розмір орендної плати через початок воєнного стану або ж така

домовленість може бути здійснена на особистій угоді, що має закріплюватися документально додатковою угодою або іншим можливим способом. У такому випадку, в бухгалтерському обліку орендодавця зміниться розмір доходу за надані послуги з оренди, а в орендаря – витрати. Відповідно до цього, на суму зменшеної орендної плати буде нараховуватися податок на додану вартість.

Після введення воєнного стану ТОВ «Почайна Центр» дало можливість своїм клієнтам, які мали намір продовжувати знімати офісні приміщення надалі, сплачувати 60% від встановленої в договорі суми орендного платежу протягом трьох місяців. Таким чином, якщо ТОВ «БудПостач» за надані послуги з оренди мало сплачувати 2 800 грн, то зниження орендної плати в обліку досліджуваного підприємства буде виглядати як в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

#### Облік зниженої орендної плати в ТОВ «Почайна Центр» за послуги з оренди за березень 2022 р.

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	На банківський рахунок отримано кошти за послуги з оренди від ТОВ «БудПостач» (60% від орендної плати, встановленою договором, на період березень 2022 року)	311	361	1 680,00
2	Відображено отриманий дохід від операційної оренди за офіс №4	361	703	1 680,00
3	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ	280,00

Відповідно розглянемо як ця операція із заниженням орендної плати буде відображатися в обліку клієнта-орендаря ТОВ «БудПостач» у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

#### Облік зниженої орендної плати ТОВ «БудПостач» за отримані послуг з оренди за березень 2022р.

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Нараховано орендну плату за березень 2022 р. у розмірі 60% відповідно до додаткового договору №168.1	92	685	1 680,00

2	Відображено податковий кредит по ПДВ	644/1	685	280,00
3	Зареєстровано податкову накладну	641/ПДВ	644	280,00
4	На банківський рахунок ТОВ «Почайна Центр» перераховано орендну плату за лютий 2022 р.	685	311	1 680,00

Отже, як бачимо, що зміна орендної плати не має специфічних особливостей при її відображенні в обліку як орендодавця, так і орендаря.

Відповідно до Цивільного кодексу України, якщо орендар не мав змоги користуватися орендними активами через встановлені законодавством обмеження, що діють при воєнному стані, або інших обставин фізичної недоступності, тоді користувач звільняється від орендної плати за весь час, протягом якого майно не може використовуватися [83]. Варто зауважити, що при початку спірного процесу щодо неможливості користування активом відповідальність за збирання доказів лягає на орендаря. ТОВ «Почайна Центр» для уникнення майбутніх розбіжностей завжди підтримує зв'язок зі своїми клієнтами.

Наслідками відсутності оплати за послуги з оренди у бухгалтерському обліку будуть такими, що орендодавець не отримає ніякого доходу за передачу в тимчасове користування свого активу, проте можуть виникати витрати, пов'язані з його утриманням. Відповідно в орендаря не будуть виникати витрати на суму орендної плати, проте якщо було погоджено звільнення від сплати при користуванні об'єктом оренди, то таку операцію слід обліковувати як безоплатне отримання послуг за дебетом рахунку, на якому накопичуються витрати, пов'язані з орендованим активом, та за кредитом субрахунку 719. Податковими наслідками може бути виникнення доходу, якщо орендар на спрощеній системі оподаткування, а в орендодавця – нарахування податкового зобов'язання з податком на додану вартість за постачання послуг на безоплатній основі. [58]

Отже, для ефективної організації бухгалтерського обліку підприємства важливим моментом є своєчасне реагування на зміни в чинному законодавстві.

яке під час воєнного стану спрямоване на покращення умов здійснення діяльності українського бізнесу та зменшення податкового навантаження.

На нашу думку, податкова оптимізація може стати приводом для відкриття нових компаній, адже наразі існує активна тенденція на підтримку розширення українських виробників серед суспільства. В свою чергу, реалізація такої ініціативи може зберегти частину коштів на постійну купівлю рекламних послуг та швидко знайти свою аудиторію, а також на більш масштабному рівні розширити базу українських талановитих підприємців, зруйнувати стереотип щодо можливості існування якісного українського продукту та підтримати економіку країни.

## **2.5 Порядок обліку об'єктів оренди (лізингу) за міжнародними стандартами**

Процес інтеграції системи бухгалтерського обліку в Україні у світову господарську систему, як її органічну складову, обумовлює необхідність побудови системи бухгалтерського обліку та звітності, що відповідає принципам і вимогам міжнародних стандартів. Даний процес передбачає необхідність переосмислення критеріїв формування облікової та управлінської інформації, чіткого визначення елементів фінансової звітності, встановлення взаємозв'язку між ними, а також порядку їх визнання та оцінки.

З огляду на розділ перший даної магістерської роботи, знаємо, що важливим документом щодо ведення обліку орендних операцій в Україні є П(С)БО 14 «Оренда», який серед міжнародних нормативно-правових актів має схожого МСБО 17 «Оренда».

Відповідно до МСБО 17, оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу. [45]

Порівнюючи обидва стандарти за змістом, можна зробити висновок, що трактування поняття оренди подібні, хоч і мають деякі несуттєві відмінності. Поглиблене дослідження показало, що міжнародний стандарт містить на порядок більше уточнюючих критеріїв, а також розглядає орендні відносини в їх ширшому розумінні. Спільною рисою є класифікація оренди на фінансову та операційну, ознаки яких наближено розкриті у П(С)БО 14 та МСБО 17.

Не одноразово у даній магістерській роботі зверталась увага щодо різнобічного характеру оренди. На відміну від П(С)БО 14, де економічна сутність переважає над усіма іншими, зокрема юридичною, міжнародним стандартом передбачено, що операції з оренди мають відображатися відповідно до їх реального впливу на фінансові складові компанії.

Важливою відмінністю є особливості щодо обліку активів, які передані на умовах фінансової оренди. Таким чином, МСБО 17 передбачає, що кращим варіантом для орендодавців у даному випадку буде залишити передані в оренду активи у власному балансі та відобразити дебіторську заборгованість сумою дисконтованої вартості мінімальних орендних платежів. При тому, якщо у період дії орендного договору будуть виникати витрати, пов'язані з активом, то їх слід відносити до первісної вартості дебіторської заборгованості, а дохід зменшити до кінця дії договору. [45]

Спільними моментами у обох нормативних документах є критерії щодо відображення операцій з фінансової оренди у орендодавця у складі дебіторської заборгованості за сумою чистих інвестицій, а також визнання об'єкту як активи та зобов'язання за сумою або його справедливої вартості, або за генерішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Розбіжність може виникати на момент визначення складових первісних витрат, які має покривати орендар, оскільки П(С)БО 14 не уточнює умов щодо відношення витрат орендаря до вартості активу, на відміну від міжнародного стандарту, який передбачає, що будь-які первісні прямі витрати орендаря додаються до суми, визнаної як актив.

Поширення орендних відносин як однієї з умов розвитку бізнесу як в Україні, так і світі, та необхідність у застосуванні міжнародних стандартів призвели до того, що 1 січня 2019 року був затверджений МСФЗ 16 «Оренда» для використання в цілях бухгалтерського обліку українських підприємств, в якому переглянуті всі необхідні принципи та облікові правила операцій з оренди. Варто зауважити, що національний стандарт після прийняття МСФЗ 16 теж мали переглянути та оновити, проте наразі це питання відкладено.

Порівнюючи оновлений міжнародний стандарт з П(С)БО 14 очевидними недоліками є:

- відсутність відображення у фінансовій звітності орендаря активу, взяту на умовах операційної оренди, оскільки фактично орендар має об'єкт, який приносить йому економічну вигоду та передбачає можливі значні ризики, проте у звітності така інформація не зазначається;
- для користувачів фінансової звітності орендаря відсутня інформація щодо існуючих орендних зобов'язань, оскільки національним стандартом передбачено їх позабалансовий облік;
- не врахування процесу знецінення грошей для довгострокових укладених відносин, що визначає орендну плату як платіж, який містить в собі відшкодування втраченої вартості грошей з часом, що мало би бути оплатою за надані орендні послуги.

Наслідками зазначених недоліків П(С)БО 14 є ймовірність відображення недостовірної інформації щодо діяльності підприємства. В МСФЗ 16 більш детально були розглянуті та оновлені питання обліку орендарів. Таким чином, відтепер існує єдина облікова модель, яка не відрізняє фінансову та операційну оренду. Єдина модель є подібною до обліку фінансової оренди, і передбачає, що орендар в своєму балансі має відображати орендований актив як право на користування та визнавати зобов'язання за орендними платежами. Більш



детальні вимоги за даним стандартом щодо нововведення відносно права на користування. Отже, орендований актив відповідно до МСФЗ 16 повинен бути:

можна ідентифікувати,

користування передбачає для орендаря отримання економічної вигоди;

орендар повинен встановлювати спосіб користування активом;

затвердження договором оренди або іншим документом. [47]

Також, суттєвими змінами умови є визнання зобов'язань з оренди, оскільки відтепер згідно з договором орендар повинен зробити певні орендні платежі, а також враховувати строк та ставку дисконту. На рисунку 2.14 розглянемо особливості таких критеріїв та їх наслідки.

Таблиця 2.7

### Критерії визнання зобов'язань орендаря відповідно до МСФЗ 16

Строк оренди	Ставка дисконту
Строк оренди - це невідмовний період, за яким існує можливість проведення та припинення оренди, якщо орендар впевнений у своїх можливостях. [47]	Передбачено дисконтування орендних платежів за ставкою відсотка в оренді, якщо таку ставку можна визначити. У протилежному випадку слід застосовувати ставку додаткових запозичень орендаря. [47]
Оскільки передбачається довгострокові відносини, то у балансі орендаря сума зобов'язань і сума активу відповідно за лежатиме від строку його користування. [47]	Матиме вплив на суму активу та зобов'язань, а також на розподіл платежів за оренду відповідно до операційних чи фінансових витрат. Вища ставка відсотка буде впливати на збільшення фінансових витрат. [47]

Розглянемо застосування вищенаведених даних та особливості відображення орендованого активу та зобов'язань орендаря у фінансовій звітності. МСФЗ 16 не передбачає чітко встановлену графу щодо орендних операцій, проте вимагає, щоб звітність мала чітке розкриття щодо них.

Варіантами можуть виступати як ведення окремої графи у звітності підприємства в активній його частині, так і включення до основних засобів з розкриттям такої інформації у примітках. Аналогічно слід розкривати зобов'язання орендаря. На нашу думку, для зручності та встановлення одразу чіткого бачення ситуації слід

у фінансову звітність підприємства виокремити додаткові рядки щодо активів з права користування та орендних зобов'язань.

МСФЗ 16 передбачає відображення операцій з оренди відповідно до попередньо-встановлених норм у випадках, зазначених на рисунку 2.15.

Розглянемо чи є доцільним використання МСФЗ 16 для ТОВ «Почайна Центр». На прикладі досліджуваного підприємства відповідно до першої ознаки, Товариство може здійснювати заміну одного приміщення на інше подібне, що не

відповідає принципу ідентифікованої. Аналогічно не доцільне користування

зазначеним міжнародним стандартом при оренді комп'ютера, принтера або іншого виробничого обладнання, вартість якого відносно маленька. Тоді орендовані активи відображаються на позабалансових рахунках, оплату за користування відносять до операційних витрат, а також вказують про них у примітках до фінансової звітності.

Розглянемо відображення орендних операцій у обліку орендаря за МСФЗ 16. Уявімо, що ТОВ «БудПостач» взяло в оренду на 3 роки офісне приміщення у досліджуваного підприємства ТОВ «Почайна Центр» з умовою сплачувати 275 000 грн на рік. При цьому, орендоване приміщення чітко визначене і договором не передбачено зміна на інше, операція з оренди є довгостроковою, а актив відповідає вищерозглянутим критеріям, то їх відображення буде здійснюватися відповідно до норм МСФЗ 16.

Необхідно встановити суму теперішньої вартості орендного платежу. З кредитної угоди для купівлі орендодавцем даного приміщення візьмемо дисконтну ставку у розмірі 25%. Розрахунки орендного платежу з таких умов розглянемо у таблиці 2.6. Для початку проведемо дисконтування річної суми за договором:

$$\begin{aligned} \text{Річна дисконтована сума за ставкою } 25 \% = & 275 \text{ тис. } / (1 + 0,25)^1 + \\ & + 275 \text{ тис. } / (1 + 0,25)^2 + 275 \text{ тис. } / (1 + 0,25)^3 \end{aligned} \quad (2.1)$$

Виконавши розрахунки, отримуємо суму 536 800 грн. Перенесемо визначену суму на початок стовпчика залишку дисконтованої суми та залишкової вартості активу за правом користування та проведемо розрахунки.

Таблиця 2.6

## Розрахунок орендного платежу за МФСЗ 16

Рік	Річний платіж за договором	Орендний платіж Дисконтова -на сума (25%)	Орендний платіж за витратами		Залишок на кінець періоду	Право користування активом	
			фінансові і витрати за зобов'язан- ням	плата за утриман- ня майна		Амортиза- ція	Залишко- -ва вартість
0	-	-	-	-	536800,0	0,0	536800,0
1	275000,0	220000,0	134200,0	140800,0	396000,0	178933,3	357866,7
2	275000,0	176000,0	99000,0	176000,0	220000,0	178933,3	178933,3
3	275000,0	140800,0	55000,0	220000,0	0,0	178933,3	0,0
<b>Разом</b>	<b>825000,0</b>	<b>536800,0</b>	<b>288200,0</b>	<b>536800,0</b>	<b>-</b>	<b>536800,0</b>	<b>-</b>

Отримання об'єкта оренди у орендаря слід показати за дебетом відповідного рахунку активу, з наданим правом, та за кредитом рахунку, відображає орендні зобов'язання. До наведених розрахунків розглянемо відображення таких операцій в обліку орендаря за правилами МФСЗ 16 у таблиці 2.7. Варто зазначити, що другий і третій рік будуть відображатися аналогічними проводками як і до першого, за виключенням сум, які вказані у попередній таблиці відповідно до року.

Таблиця 2.7

## Облік орендних операцій у орендаря за МФСЗ 16

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Частина непоточних зобов'язань з оренди переведено до поточних	Непоточні орендні зобов'язання	Поточні орендні зобов'язання	140800,00

2	Нараховано фінансові витрати	Процентні витрати за орендними зобов'язаннями	Поточні орендні зобов'язання	134200,00
3	Нараховано амортизацію	Амортизація	Накопичена амортизація активу, з наданим правом користування	178933,00
4	На банківський рахунок перераховано орендну плату за 2020 рік.	Поточні орендні зобов'язання	Поточний рахунок у банку	275000,00
5	Списано право користування	Накопичена амортизація активу, з наданим правом користування	Актив, з наданим правом користування	140800,00

Отже, оновлене МСФЗ 16 «Оренда» значною мірою зробило революційне переосмилення обліку орендних операцій. Даний міжнародний стандарт передбачає поточну оренду та операції з оренди маловартісних активів. МСФЗ 16 у більшості своїх оновлень звертає увагу на зміни у відображенні орендних операцій у обліку орендаря, згідно з якими у його балансі необхідно визначати суми активів і зобов'язань, а також обов'язково розкривати інформацію за такими операціями у фінансовій звітності. Складовими орендного платежу є амортизаційні та фінансові витрати, що передбачає необхідність у визнанні витрат на початку укладання договору.

Крім того, використання МСФЗ 16 потребує внесення додаткової інформації щодо методів оцінювання об'єктів оренди, встановлення дисконтної ставки та інших особливостей в обліковій політиці підприємства.

## Висновки до розділу 2

1. У першому підрозділі визначено, що об'єктом дослідження магістерської роботи є ТОВ «Почайна Центр», основним видом діяльності якого є надання в оренду й експлуатацію власного нерухомого майна. Для надання оцінки щодо ефективності діяльності ТОВ «Почайна Центр» було складено горизонтальний та вертикальний баланси.

2. Основними засобами досліджуваного підприємств переважно виступають об'єкти нерухомості, а саме 15 офісних приміщень для надання в

оренду, та їх складові, а також приміщення для розміщення адміністративного персоналу. За результатами досліджень активи на початок звітної періоду за 2021 рік становили 2301,8 тис. грн і впродовж року збільшилися на 13,7%, що пов'язано відповідно зі збільшенням дебіторської заборгованості своїх клієнтів, яка на кінець року склала 2 233,6 тис. грн., що більше на 13,6%, ніж на початок року.

3. Сформовано висновок щодо значного зниження присутності компанії за 2021 рік, що пов'язано з складною економічною ситуацією на ринку орендних послуг офісних приміщень та рішенням клієнтів ТОВ «Почайна Центр» перевести своїх працівників на віддалену форму роботи.

4. Встановлено, що головним документом започаткування орендних відносин на ТОВ «Почайна Центр» є договір оренди, а основним первинним документом, який підтверджує передачу майна орендарю є акт приймання-передачі. Результатом дослідження документального ведення було сформовано схему документообігу операцій з оренди на ТОВ «Почайна Центр».

5. ТОВ «Почайна Центр» відображає у своєму обліку активи, які надаються на умовах операційної оренди, на відповідних рахунках першого класу «Необоротні активи» та проводить показувати їх у своєму балансі. Здійснення операцій по наданню активів у операційну оренду відображається за кредитом субрахунку 703 «Докід від реалізації робіт і послуг».

6. Орендар відображає предмет операційної оренди на позабалансовому рахунку 01 «Оренда необоротних активів» за вартістю, визначеною договором оренди. Орендна плата є витратами орендаря та визначається рівними частинами протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

7. Фінансова оренда подібна до продажу та буде відображатися у обліку орендодавця на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» за його первісною вартістю, а зобов'язання за кредитом субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» на початок

терміну дії договору за найменшою оцінкою. При зарахуванні на баланс орендаря визначається термін його експлуатації для нарахування амортизації.

8. Якщо лізингодавець виробляє самостійно об'єкти оренди, то буде застосовуватися субрахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» за дебетом, а за кредитом відповідних рахунків обліку доходу від наданої послуги.

9. Надання активу в операційну оренду не є об'єктом обкладення податку на додану вартість, оскільки передача об'єкта оренди не є постачанням товарів, а також ця операція має необ'єктний статус, який передбачений зазначеним нормативним документом.

10. Базою обкладення податку на додану вартість операцій з надання послуг оренди офісних приміщень буде визнана з договірної вартості об'єкта, проте ця вартість не повинна бути нижче звичайних цін.

11. Лізинговий платіж має податкові наслідки на об'єкт в контексті податку на прибуток. Орендар включає до складу своїх витрат витрати, які не капіталізуються, що для фінансового результату матиме тенденцію на зменшення. При поверненні об'єкту його власнику операція буде обкладатися податком на додану вартість, а датою виникнення податкових зобов'язань орендаря буде дата повернення відповідного активу.

12. Встановлення форс-мажорних обставин у зв'язку з повномасштабним вторгненням не звільняє орендарів від сплати коштів за отримані послуги з оренди, проти передбачає зняття відповідальності за невиконання обов'язків договору. Застосування штрафів, стягнення збитків або інші заходи, які можуть бути передбачені договором оренди не можуть бути застосовані до орендаря.

13. Якщо орендар не мав змоги користуватися орендними активами через встановлені законодавством обмеження, що діють при воєнному стані, або інших обставин фізичної недоступності, тоді користувач звільняється від орендної плати за весь час, протягом якого майно не може використовуватися.

14. Наслідками відсутності оплати за послуги з оренди у бухгалтерському обліку будуть такими, що орендодавець не отримає ніякого доходу, проте

можуть виникати витрати, пов'язані з його утриманням. Відповідно в орендаря не будуть виникати витрати на суму орендної плати, проте якщо було погоджено звільнення від сплати при користуванні об'єктом оренди, то таку операцію слід обліковувати як безоплатне отримання послуг.

15. П(С)БО 14 та МСБО 17 мають подібні визначення оренди, класифікацію орендних операцій та критерії відображення операцій з фінансової оренди у орендодавця у складі дебіторської заборгованості за сумою чистих інвестицій, а також визнання об'єкту як активи та зобов'язання за сумою або його справедливої вартості, або за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Розбіжністю є відмінності обліку активів при фінансовій оренди та визначення складових первісних витрат, які має покривати орендар.

16. МСФЗ 16 у більшості своїх оновлень звертає увагу на зміни у відображенні орендних операцій у обліку орендаря, згідно з якими у його балансі необхідно визначати суми активів і зобов'язань, а також обов'язково розкривати інформацію за такими операціями у фінансовій звітності, яку слід трансформувати під вимоги оновленого стандарту. Складовими орендного платежу відповідно до міжнародного стандарту є амортизаційні та фінансові витрати, що передбачає необхідність у визнанні витрат на початку укладання договору.

## РОЗДІЛ 3

# ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

### 3.1 Особливості організації внутрішнього контролю операцій з оренди (лізингу) майна підприємства

Для ефективного здійснення своєї господарської діяльності підприємствам слід в обов'язковому порядку періодично відстежувати його фінансовий стан та відслідковувати рух та наявність чинників, які можуть суттєво впливати на відображення показників у звітності. Крім цього, при прийнятті правильних управлінських рішень, які формуються на основі даних системи внутрішнього контролю, можна досягти підвищення ефективності використання можливостей підприємства.

На досліджуваному підприємстві налагоджена система внутрішнього контролю є необхідною умовою для можливостей покращення здійснення діяльності ТОВ «Почайна Центр» та профілактики ймовірних порушень. Оскільки основною діяльністю Товариства є надання послуг з оренди офісних приміщень, то орендні операції для підприємства виступають основним елементом організації системи внутрішнього контролю. Запровадження на постійній основі системи внутрішнього контролю орендних операцій на досліджуваному підприємстві передбачатиме своєчасне виявлення відхилень при їх відображенні в обліку та контролювати їх вплив на фінансові показники Товариства.

Отже, внутрішній контроль операцій з оренди майна підприємства - необхідний елемент господарського механізму для його ефективної діяльності, який передбачає заходи перевірки відображення господарських операцій з



оренди та інших, пов'язаних дій, які мають вплив на фінансові результати підприємства, з метою своєчасного виявлення порушень та їх усунення.

Головною метою внутрішнього контролю орендних операцій на досліджуваному підприємстві є визначення правильності відображення їх в

бухгалтерському обліку Товариства, встановлення допущених помилок та порушень, їх попередження та вирахування ефективності використання орендних операцій.

На ТОВ «Почайна Центр» запроваджено систему внутрішнього контролю

орендних операцій, завдання якої полягають у наступному:

визначенні дотримання умов договору оренди орендодавця і орендаря;

здійсненні розрахунку орендної плати за надані послуги;

визначенні своєчасності отримання грошових коштів за надані послуги з оренди;

встановленні дотримання податкових положень щодо операцій з надання послуг оренди нерухомості;

оцінці правильного відображення операцій з оренди на відповідних рахунках;

визначенні достовірних показників витрат та доходів від операцій з оренди;

встановленні впливу орендних операцій на фінансові результати.

Об'єкти внутрішнього контролю на дослідженому підприємстві становлять облікова політика, укладені угоди між суб'єктами господарювання та

всі бухгалтерські документи, які містять інформацію про об'єкти оренди, про які було детально описано у другому розділі даної магістерської кваліфікаційної роботи.

Можливими порушеннями при обліку операцій з оренди на ТОВ «Почайна Центр» можуть бути:

- неналежне оформлення первинних документів;
- неправильне встановлення суми орендного платежу;
- невідповідність суми орендного платежу з сумою в договорі;
- відсутність інвентарної картки при підписанні угоди;
- накопичення витрат на неналежному рахунку;
- неправильне визначення собівартості послуг з оренди;

- порушення умов щодо операцій з поліпшення та ремонту об'єкта оренди;
- не вірне нарахування амортизації основних засобів, що здаються в оренду.

При невчасному відображенні операції з оприбуткування основного засобу в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства відбувається зниження амортизаційних відрахувань, і наслідком такої помилки буде не вірне визначення собівартості наданих послуг і відповідно викривлення даних у фінансовій звітності.

Основними процедурами здійснення внутрішнього контролю орендних операцій на досліджуваному підприємстві є проведення один раз на рік інвентаризації перед складанням річної звітності, арифметичні перевірки орендних платежів та документальна перевірка.

Для проведення внутрішнього контролю орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр» обов'язковим етапом є перевірка дотримання підприємством усіх вимог та принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до нормативно-правової бази, яка розглянута у першому розділі даної магістерської роботи. Також, варто перевірити фактичне ведення господарських операцій до положень, передбачених обліковою політикою.

Результати внутрішнього контролю після встановлення виявлених порушень та відхилень необхідно відобразити у звіті. На ТОВ «Почайна Центр» не встановлено спеціальної форми звіту про результати внутрішнього контролю та складається на розсуд головного бухгалтера та керівника компанії відповідно до потреб прийняття управлінських рішень.

Документальними джерелами ТОВ «Почайна Центр» для здійснення внутрішнього контролю орендних операцій виступає низка первинних документів, бухгалтерських реєстрів, а також фінансова та управлінська звітність:

- договір оренди;
- наказ про облікову політику;
- статут;
- акт приймання-передачі основних засобів;

- акт наданих послуг;
- податкові накладні;
- відомості нарахування амортизації;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- фінансова звітність.

Отже, основним документом з якого починають перевірку, є договір оренди, який має містити в собі всю необхідну інформацію про об'єкт оренди, його характеристику, вартість та вказуватися інші особливості офісного приміщення, а також обов'язки обох сторін угоди. Процедура перевірки договорів оренди ТОВ «Почайна Центр» з своїми клієнтами відбувається за алгоритмом:

- визначення виду оренди;
- визначення строку оренди;
- з'ясування даних щодо об'єкту оренди;
- встановлення суми орендного платежу;

- визначення умов сплати комунальних послуг;
- з'ясування обов'язків щодо проведення ремонтних робіт;
- встановлення умов повернення об'єкта.

Головною процедурою внутрішнього контролю орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр» є проведення інвентаризації, завдання якої полягає в зіставленні облікових даних щодо наявності основних засобів, їх належного стану для користування орендарями та фактичними показниками, які зазначаються у інвентарних описах. При її здійсненні члени комісії враховують зміни в технічному стані приміщень для розуміння необхідності в подальшому проведенні ремонтних робіт або незначних поліпшень об'єкта оренди.

Відповідно до облікової політики досліджуваного підприємства всі роботи, пов'язані з підтриманням належного стану офісів, покладені на саме Товариство. Отже, враховуючи обов'язки ТОВ «Почайна Центр» перед орендарями підтримувати належний стан офісних приміщень, керівництво приділяє даному питанню належну увагу, оскільки операції з поліпшення або ремонті роботи призводять до збільшення економічних вигод для Товариства.

Отже, проведення інвентаризації забезпечує для ТОВ «Почайна Центр» належний контроль за основними засобами, які надані в операційну оренду, для прийняття відповідних управлінських рішень перед затвердженням щорічного плану Товариства згідно з його головною стратегією.

На досліджуваному підприємстві кожен працівник виконує свої обов'язки відповідно до затверджених посадових інструкцій, що сприяє чіткому розподілу завдань серед персоналу Товариства. Посадові інструкції, створені для бухгалтерського відділу, передбачають, що за кожним його працівником є обов'язок щодо проведення внутрішнього контролю на тих ділянках обліку, за якими закріплена їх відповідальність. Запровадження щотижневих нарад дає можливість звірити дані відповідно до ділянки обліку підприємства та своєчасно виявити допущені недоліки.

Ознайомившись з процесом здійснення внутрішнього контролю орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр», можна стверджувати, що правильно налагоджений процес перевірки таких операцій та їх вплив на фінансові показники підприємства є запорукою достовірного відображення операцій з оренди у бухгалтерському обліку, а також своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень. Основними процедурами при проведенні перевірки орендних операцій на досліджуваному підприємстві є визначення основних положень договору оренди та облікової політики, а також їх порівняння з фактичним відображенням орендних операцій.

Розглянемо основні показники ефективності використання основних засобів, що є об'єктами орендних операцій. Одним з таких є показник операційної рентабельності основних засобів, який характеризує прибутковість їх використання, та визначається за формулою:

$$P_{O3} = \frac{Po}{O3} \quad (3.1) [12]$$

де  $Po$  – прибуток від операційної діяльності, який в Звіті про фінансові результати знаходиться в рядку «Фінансовий результат від операційної діяльності»,

$O3$  – середня вартість основних засобів, яка визначається сумою основних засобів в балансі на початок та кінець звітного періоду.

Як бачимо, даний метод також передбачає використання розширеної фінансової звітності. Розглянемо порядок розрахунку загальноючого показника, що характеризує використання основних фондів на підприємстві, а саме показники фондівіддачі.

$$\text{Фондовіддача } O3 = \frac{\text{Обсяг виробленої продукції, наданих послуг}}{O3} \quad (3.2), [12]$$

де  $O3$  – середня вартість основних засобів, яка визначається сумою основних засобів в балансі на початок та кінець звітного періоду.

$$\text{Фондовіддача виробничих ОЗ} = \frac{\text{Обсяг виробленої продукції, наданих послуг}}{\text{Середня вартість виробничих ОЗ}} \quad (3.3), [12]$$

де ОЗ – середня вартість основних засобів, яка визначається сумою основних засобів в балансі на початок та кінець звітної періоду.

Досліджування ефективності використання основних засобів та проведення відповідних розрахунків дало змогу встановити, що фондівіддача виробничих основних засобів ТОВ «Почайна Центр» у 2020 році склала 27,9%, а у 2021 році – 43,6%. Це означає, що кожна гривня, вкладена в виробничі фонди в 2020 році, приносила дохід 0,28 грн, а в 2021 цей показник збільшився та склав 0,44 грн. Підвищення даного показника говорить о ефективному використанні основних виробничих фондів Товариства.

Наступним показником ефективності використання основних засобів, зворотній до фондівіддачі, є фондомісткість, який характеризується величиною основних виробничих фондів до одиниці обсягу наданих послуг.

$$\text{Фондомісткість} = \frac{\text{Середня вартість виробничих ОЗ}}{\text{Обсяг виробленої продукції, наданих послуг}} \quad (3.4), [12]$$

де ОЗ – середня вартість основних засобів, яка визначається сумою основних засобів в балансі на початок та кінець звітної періоду.

Відповідно до зазначеної формули фондомісткість основних засобів досліджуваного підприємства у 2020 році становить 3,58, а у 2021 році – 2,29. Це означає, що на 1 гривню обсягу наданих послуг в 2020 році використовувалося 3,58 грн. вартості основних фондів, та відповідно 2,29 грн у 2021 році.

Дослідження зазначених показників дало змогу сформулювати висновок щодо позитивної оцінки використання основних засобів ТОВ «Почайна Центр», більша частина яких надається в оренду.

### 3.2 Методика внутрішнього контролю операцій з оренди (лізингу)

майна

В сучасних умовах в якості механізму розвитку підприємства часто залучають оренду, оскільки процес модернізації або розширення для бізнесу потребує значних капіталовкладень. Проте, для того, щоб робити правильні висновки і приймати ефективні управлінські рішення, користувачі повинні володіти достовірною інформацією, яка має забезпечуватися при правильно сформованій системі внутрішнього контролю.

Як показує досвід, ділові відносини між орендодавцем та орендарем потребує підвищеної уваги щодо удосконалення системи внутрішнього контролю в обох сторін. Для ефективного функціонування систем внутрішнього контролю у орендодавців необхідна розробка спеціального методологічного інструмента організації, планування та проведення контрольних процедур орендних операцій. Його якісне проведення призведе до підвищення ефективності управління та забезпечення розвитку орендних відносин.

Внутрішній контроль – це важлива частина сучасної системи управління, яка дозволяє досягти цілей, поставлених керівництвом, з мінімальними витратами. Ефективність функціонування господарських суб'єктів в більшості випадків залежить від грамотно організованого контролю, оскільки він не тільки допомагає виявити недоліки і порушення, але і попереджувати їх.

Систему внутрішнього контролю можна визначити як систему фінансового та іншого контролю, організовану керівництвом компанії з метою здійснення впорядкування і ефективної роботи підприємства, для забезпечення дотримання його політики, повноти та достовірності документів. Яким чином буде організований внутрішній контроль вирішується самостійно підприємством. Наприклад, це може бути створення відділу внутрішнього контролю або укладання договору з сторонньою організацією. Бухгалтерський відділ ТОВ

«Почайна Центр» у ході виконання своїх обов'язків намагається використовувати найбільш ефективні підходи з урахуванням масштабів Товариства та формувати необхідну інформацію для керівництва та фокусуватися на питаннях перевірки збереження товарно-матеріальних цінностей, ефективності використання ресурсів, виконання розпоряджень вищих органів, а також розслідування випадків шахрайства.

Внутрішній контроль орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр» також передбачає оцінку майна, яке є об'єктом оренди, його юридичне оформлення, відображення операцій з ним у бухгалтерському обліку та оподаткування. Таким чином, методика внутрішнього контролю орендних операцій на досліджуваному підприємстві включає в себе якісну перевірку та ефективну оцінку відповідності правовим бухгалтерським та податковим аспектам кожного етапу укладання та виконання договору оренди як з боку орендодавця, так і з боку орендаря.

Оцінка ризиків та управління ними також є важливою складовою системи внутрішнього контролю. Під ризиком розуміється поєднання ймовірності та наслідків недосягнення економічним суб'єктом цілей діяльності. Інформація про ризик господарської діяльності необхідна керівникам підприємства для повного уявлення щодо його фінансового становища та результатів діяльності. Досягнення основної мети внутрішнього контролю орендних операцій забезпечує постановка та досягнення цілей, зазначених на таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

### Класифікація цілей внутрішнього контролю орендних операцій

Ціль	Напрямок внутрішнього контролю	Предмет внутрішнього контролю
Операційні	Контроль забезпечення достовірного відображення орендних операцій	Дотримання ефективного використання коштів організації, правильності ведення бухгалтерського обліку
Інформаційно-аналітичні	Контроль достовірності і повноти інформації щодо орендної угоди	Збір інформації і формування звітів щодо стану орендних операцій для прийняття своєчасного управлінського рішення у випадках наявності підозрілих угод, зміни графіку платежів і т.д.
Юридичні	Контроль відповідності орендних угод і операцій по	Забезпечення відповідності орендних операцій законодавчими нормами,



Методологічні	ним відповідно до чинного законодавства	процедурами орендних операцій та її партнерів
	Розробка рекомендацій по оптимізації бізнес-процесів орендних операцій	Забезпечення і підвищення ефективності орендних операцій

На нашу думку, при розробці системи внутрішнього контролю орендних операцій ТОВ «Почайна Центр» необхідно відштовхуватись від таких принципів:

- розподіл відповідальності за реалізацію контролю між орендодавцем і орендарем протягом усього терміну дії орендного договору;
- необхідність аналізу технологічних особливостей об'єктів оренди;
- обов'язковість дотримання правил внутрішнього контролю з метою забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку.

На досліджуваному підприємстві використовують класифікацію для перевірки та контролю операцій з оренди та застосовують її відповідно до методів внутрішнього контролю орендних операцій.

- контроль щодо об'єкта оренди: інвентаризація, вибіркове спостереження, документальна перевірка, формальна перевірка;
- контроль орендних платежів: інвентаризація, арифметична перевірка, документальна перевірка.
- Формування собівартості: економічний аналіз, економіко-математичні методи.

На ТОВ «Почайна Центр» для здійснення внутрішнього контролю за операціями з оренди враховують аспекти:

- перевірка реальності ринкової ціни предмета оренди;
- перевірка відповідності предмета до положень договору;
- контроль чіткого розподілу обов'язків між сторонами угоди;
- контроль правильності та достовірності орендної документації;
- постійний аналіз поточних фінансових платежів та інших зобов'язань;

- контроль за станом предмета оренди;
- контроль за правильністю відображення орендних операцій;
- контроль за відображення інформації про майно у фінансовій звітності

Враховуючи вищесказане, було сформовано ряд завдань внутрішнього контролю для персоналу бухгалтерського відділу ТОВ «Почайна Центр»:

- дотримання вимог чинного законодавства;
- достовірність та повнота заповнення документації;
- своєчасна підготовка фінансової та управлінської звітності;
- запобігання спотворення господарських операцій;
- належне виконання наказів та розпоряджень;
- забезпечення збереження майна Товариства.

Внутрішній контроль за орендними операціями здійснюється відповідно до періоду їх здійснення. Їх характеристика наведена у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

### Класифікація контролю орендних операцій

Вид контролю	Характеристика
Попередній	Здійснюється напередодні початку роботи. <i>Мета</i> – забезпечення необхідних умов для безперервної та якісної роботи підприємства. <i>Завдання</i> - перевірка готовності до роботи підприємства, його персоналу, об'єктів оренди, системи управління та стану матеріально-фінансових ресурсів. Передбачає попереднє визначення ефективності операцій з оренди.

Поточний	<p>Здійнюється на стадії господарського процесу.</p> <p><i>Мета</i> – вдосконалення діяльності підприємства та координація дій для досягнення поставлених цілей.</p> <p><i>Завдання</i> – своєчасне встановлення і усунення відхилень щодо орендних операцій від заданих параметрів. Передбачає оперативну та стратегічну форму.</p> <p><i>Мета стратегічного контролю</i> – встановлення ефективності використання ресурсів організації в досягненні її кінцевих цілей за кількісними та якісними показниками (рівень продуктивності праці, використання результатів діяльності тощо).</p> <p><i>Оперативний контроль</i> орієнтований на поточну виробничо-господарську діяльність (послідовність операцій, норми часу їх виконання, якість роботи, стан активів, дотримання загальних графіків роботи, рівень витрат).</p>
Наступний	<p>Здійнюється після виконання роботи.</p> <p><i>Мета</i> – формування мотиваційних нагород, корегування управлінських рішень, встановлення планів підприємства на основі отриманих результатів.</p>

Отже, застосування зазначених вище методів внутрішнього контролю орендних операцій та інших ділянок обліку дозволить раціонально використовувати можливості підприємства, своєчасно отримувати інформацію щодо помилок та приймати відповідні управлінські рішення для покращення кількісних та якісних показників.

Визначившись з цілями та критеріями внутрішнього контролю орендних операцій, розглянемо порядок його проведення. Переважно під час розробки плану необхідно встановити прийнятний рівень суттєвості щодо виявлених недоліків. На досліджуваному підприємстві для перевірки орендних операцій необхідно встановити рівень суттєвості, а проведення контрольних заходів здійснюється суцільним методом, який сприяє виявленню всіх можливих відхилень, які безпосередньо впливають на створення інформації щодо операцій з оренди Товариства та його клієнтами. Крім того, використання зазначеного методу значно впливає на прийняття управлінських рішень керівництвом ТОВ «Почайна Центр», оскільки його застосування дозволяє побачити одразу усі пов'язані ділянки обліку.

На нашу думку, застосування суцільного методу є доречним з урахуванням досить простих господарських операцій на підприємстві та його масштабами, а використання вибіркового методу щодо основних засобів вважаємо необхідним для великих підприємств, де наявність таких активів передбачає їх значну кількість.

Під час проведення контрольних заходів щодо оренди необхідно отримати інформацію про правильність документального оформлення етапів орендного процесу та відображення всіх орендних операцій з метою формування фінансових звітів та проведення аналізу щодо їх ефективності. Програма перевірки орендних операцій на досліджуваному підприємстві відповідає обраному методу та задовольняє потреби керівництва. По отриманим результатам контрольних операцій бухгалтер Товариства формує звіт, який фіксує перелік виявлених порушень. Головний бухгалтер узгоджує питання

виправлення виявлених недоліків, досліджує можливі причини їх виникнення та рівень суттєвості.

На основі затвердженого плану формується програма внутрішнього контролю орендних операцій, де мають у повному обсязі відображатися усі аспекти обліку, розкриті у другому розділі даної магістерської роботи. Розглянемо програму внутрішнього контролю орендних операцій, принципами якого користується персонал досліджуваного підприємства у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

### Програма внутрішнього контролю орендних операцій на ТОВ

#### «Почайна Центр»

Етап перевірки	Джерело інформації	Контрольні процедури
Перевірка договорів оренди	Договір оренди, додаткові угоди	Перевірка наявних договорів оренди, перевірка визначеного виду оренди, встановлення відповідності щодо інформації про об'єкт угоди.
Перевірка первісної вартості об'єкта	Договір оренди, реєстри аналітичного обліку	Перевірка відповідності вартості об'єкта в договорі та первинних документах, а також аналіз відображення надходження майна.

Передача об'єкта	Акт прийому-передачі оренди, інвентарна картка	Звірка дати передачі, перевірка наявності форми акту передачі та вказівки у ньому необхідного предмета оренди, аналіз заповнення всіх реквізитів, перевірка наявності інвентарної картки із відображенням первісної вартості та зазначенням відповідного договору оренди.
Відображення орендних операцій	Наказ про облікову політику, облікові реєстри, акти наданих послуг, рахунок-фактура	Визначення використання рахунків для відображення орендних операцій відповідно до облікової політики, вивчення своєчасного надходження орендної плати від клієнтів, перевірка правильності віднесення витратних сум.
Оподаткування	Податкова накладна	Відображення відповідної суми ПДВ по орендних операціям.

Також, на ТОВ «Почайна Центр» головний бухгалтер разом з керівником визначає достовірність та обґрунтованість заходів з ремонту та реконструкції офісних приміщень, при цьому перевіряючи правильність та обґрунтованість розроблених кошторисів на ремонт та реконструкцію, акти приймання-передачі орендованого майна, дотримання нормативів на витрату матеріалів, затрат на оплату праці ремонтників, а також на які рахунки віднесено ці витрати. Отже, після здійснення проведення розрахунків та відповідних коригувань, вже на основі достовірних даних управлінського та фінансового обліку керівництво досліджуваного підприємства встановлюється оцінка ефективності орендних операцій та діяльності всього підприємства.

Внутрішній контроль орендних операцій, а саме перевірка їх відображення у обліку, перерахунок орендних платежів та аналіз віднесення витрат по рахунках забезпечує своєчасне виявлення недоліків системи ведення бухгалтерського обліку та можливість підвищення ефективності діяльності підприємства.

Результатами внутрішнього контролю орендних операцій є її узагальнення у формі звіту, який надається керівнику підприємства для визначення управлінських рішень та формуванні планів для досягнення максимізації

прибутку. Таким чином, керівництво може отримати інформацію щодо причин встановлених недоліків та відповідальних осіб.

### 3.3 Узагальнення матеріалів контролю та пропозиції з удосконалення обліку і внутрішньогосподарського контролю орендних операцій

Проведення дослідження застосування теоретичних положень у прикладних ситуаціях в обліку досліджуваного підприємства дало змогу зробити висновки, що ТОВ «Почайна Центр» здійснює відображення господарських операцій, зокрема орендних, відповідно до норм, встановлених П(С)БО 14, що вказано в обліковій політиці.

ТОВ «Почайна Центр» відображає у своєму обліку активи, які надаються в операційної оренди, на відповідних рахунках першого класу «Необоротні активи» та проводить показувати їх у своєму балансі. Здійснення операцій по наданню активів у операційну оренду відображається за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Амортизація таких активів нараховується на рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і відноситься до витрат Товариства.

Внутрішній контроль орендних операцій є запорукою здійснення ефективної та результативної діяльності досліджуваного підприємства, оскільки впровадження таких процедур сприяє оперативності у встановлені здійснених порушень при відображенні операцій з оренди. Сформована система чіткого розмежування обов'язків та меж відповідальності за кожним працівником на ТОВ «Почайна Центр» дозволяє виявляти помилки на всіх ділянках підприємства та швидко встановлювати відповідальних осіб.

Досліджуване підприємство не проводить аудит та здійснює процедури внутрішнього контролю в межах відділу бухгалтерії. Проведення аудиторської перевірки сторонніми незалежними організаціями дало б змогу надати точний та

достовірний висновок щодо правильності відображення орендних операцій ТОВ «Почайна Центр» та загалом надати оцінку щодо його діяльності.

Важливим етапом перевірки та контролю операцій з оренди є встановлення їх виду відповідно до положень П(С)БО 14 «Оренда», а саме визначення чи має укладений договір ознаки фінансової оренди, які розкриті у першому розділі даної магістерської роботи. Для уникнення податкових наслідків при неправильному визначенні виду оренди контролюючими органами, пропонуємо у договорі оренди прописувати пункт щодо неможливості зміни визначеного типу.

Головним документом, з якого слід починати контроль орендних операцій, є договір оренди, укладений досліджуваним підприємством зі своїми клієнтами, який передбачає наявність всієї необхідної інформації для відображення орендних операцій у бухгалтерському обліку.

У попередніх розділах даної кваліфікаційної роботи говорилося про можливість орендаря зробити запит на зменшення суми орендного платежу. Враховуючи нестабільність на ринку нерухомості останні роки, пропонуємо в договорі врахувати відповідну умову, оскільки тоді жодна зі сторін не вправі вимагати від іншої укладання угоди про зміну розміру орендної плати до настання обмежувальних обставин. На нашу думку, одним з варіантів умов перерахування орендної плати є зміни тарифів, економічних умов у сфері діяльності орендодавця або загальне зростання цін.

Як показало дослідження, інформаційна система управлінського обліку ТОВ «Почайна Центр» має ґрунтуватися в тому числі на встановленні переліку термінів надання необхідної інформації для вирішення аналітичних завдань та способів забезпечення додаткової інформації.

Відповідно до положень П(С)БО 14, ТОВ «Почайна Центр» продовжує обліковувати об'єкти, передані в операційну оренду, на власному балансі підприємства, а в обліку відображається на рахунку 10 «Основні засоби». Враховуючи, що зазначений рахунок необхідний для узагальнення інформації

про наявність та рух власних активів, на нашу думку, для обліку орендодавців необхідно відокремлювати на своїх рахунка/об'єкти, які передані в операційну оренду, тому пропонуємо запровадження окремих субрахунків та статтю у балансі Товариства. Зазначена процедура є досить простою у реалізації та мати наслідки з підвищення ефективності відображення операцій з операційної оренди на ТОВ «Почайна Центр», а також дозволить керівництву одразу розуміти яка частка основних засобів, передана в оренду.

Важливим моментом для внутрішнього контролю орендних операцій на досліджуваному підприємстві є дотримання податкового законодавства та сплати всіх відповідних податків з надання послуг оренди офісних приміщень.

На нашу думку, доцільним для ТОВ «Почайна Центр» є залучення сторонніх незалежних організацій для проведення аудиторської перевірки, оскільки вона жодного разу не здійснювалася на підприємстві. Звісно, така рекомендація має бути погоджена з вільними коштами компанії, оскільки останні роки для компанії є малоприбутковими. За відсутності такої можливості пропонуємо провести аудит власними силами підприємства за програмою, сформованою у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

#### Програма внутрішнього аудиту основних засобів, наданих в оренду

Аудиторська процедура	Аудиторські докази	Нормативна база
Перевірка наявності основних засобів	Інвентарні картки	Проводиться наявність об'єктів в місцях їх експлуатації
Перевірка укладених договорів	Договори оренди	Здійснюється перевірка наявності договорів та їх наповнення
Перевірка документального оформлення орендних операцій	Акт приймання-передачі, інвентарна картка	Проводиться звірка документів з типовими бланками, перевіряється наявність реквізитів
Формування вартості об'єкта оренди	Договір оренди, рахунок, акт прийому-передачі	Здійснюється порядок формування вартості об'єкту в порівнянні з документами



Перевірка відповідності обліку операційної та фінансової оренди до норм законодавства	Інвентарні картки, договір оренди, аналітичні рахунки, облікова політика	Проводиться перевірка правильності оформлення документів, відображення операцій в обліку
Перевірка списання витрат на ремонт основних засобів	Облікова політика, кошторис ремонтних робіт	Здійснюється перевірка відповідності виконаних робіт з фактичною їх сумою

Рекомендована програма дозволить провести якісний контроль відповідно до потреб досліджуваного підприємства, виявити недолки та виправити їх відповідно до чинного законодавства. Також, пропонуємо для покращення процедури внутрішнього контролю запровадити спеціальний документ управлінської звітності щодо клієнтів-дебіторів та стану їх оплати орендних платежів за прикладом, наведеним нижче.

### Дебіторська заборгованість по орендарям

на вересень 2022 р.

№	Клієнт	Документи	Сума орендного платежу	Загальна заборгованість клієнта	Статус
1	ТОВ «БудПостач»	Договір оренди №168 від 01.02.22	9 800,00	20 400,00	Очікування оплати 01.10.22
2	ТОВ «Інвест+»	Договір оренди №172 від 03.05.22	14 560,00	14 560,00	Очікування оплати 15.10.22
3	...	...	...	...	...

### Висновки до розділу 3

1. Головною метою внутрішнього контролю орендних операцій на досліджуваному підприємстві є визначення правильності відображення їх в бухгалтерському обліку Товариства, встановлення допущених помилок та порушень, їх попередження та вирахування ефективності використання орендних операцій.

2. Основним документом для внутрішнього контролю орендних операцій є договір оренди, який містить всю необхідну інформацію про об'єкт оренди, його характеристику, вартість та вказуються інші особливості офісного

приміщення, а також обов'язки обох сторін угоди. Дослідження даного питання дозволило сформулювати алгоритм перевірки договорів оренди ТОВ «Почайна Центр» з своїми клієнтами.

3. Головною процедурою внутрішнього контролю орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр» є проведення інвентаризації, завдання якої полягає в зіставленні облікових даних щодо наявності основних засобів, їх належного стану для користування орендарями та фактичними показниками, які зазначаються у інвентарних описах.

4. Розглянуто методи оцінювання ефективності орендних операцій, за допомогою яких було встановлено, що фондовіддача виробничих основних засобів ТОВ «Почайна Центр» у 2020 році склала 27,9%, а у 2021 році – 43,6%.

Підвищення даного показника говорить про ефективне використання основних виробничих фондів Товариства.

5. Внутрішній контроль орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр» передбачає оцінку майна, яке є об'єктом оренди, його юридичне оформлення, відображення операцій з ним у бухгалтерському обліку та оподаткування, а також якісну перевірку та ефективну оцінку відповідності правовим бухгалтерським та податковим аспектам кожного етапу укладання та виконання договору оренди як з боку орендодавця, так і з боку орендаря.

6. Розглянуто класифікацію для перевірки та контролю операцій з оренди, її застосування відповідно до методів внутрішнього контролю орендних операцій. Встановлені види внутрішнього контролю орендних операцій та описано їх характеристику. Для уникнення податкових наслідків при неправильному визначенні виду оренди контролюючими органами, пропонуємо у договорі оренди прописувати пункт щодо неможливості зміни визначеного типу.

7. На ТОВ «Почайна Центр» головний бухгалтер разом з керівником визначає достовірність та обґрунтованість заходів з ремонту та реконструкції офісних приміщень, і на основі достовірних даних управлінського та

фінансового обліку встановлюється оцінка ефективності орендних операцій та діяльності всього підприємства.

8. Результатами внутрішнього контролю орендних операцій є їх узагальнення у формі звіту, який надається керівнику підприємства для визначення управлінських рішень та формуванні планів для досягнення максимізації прибутку.

9. Внутрішній контроль за об'єктом оренди на ТОВ «Почайна Центр» передбачає встановлення дотримання відображення вартості активу у договорі оренди та інших відповідних документах, правильне нарахування амортизації та віднесення витрат, пов'язаних з активами, відповідно до облікової політики.

10. Визначено, що для ТОВ «Почайна Центр» доцільним є залучення сторонніх незалежних організацій для проведення аудиторської перевірки, оскільки вона жодного разу не здійснювалася на підприємстві. За відсутності такої можливості запропоновано провести аудит власними силами підприємства за сформованою програмою.

11. Розглянуто особливості щодо можливості орендаря зробити запит на зниження орендної плати за користування орендованим активом. Враховуючи нестабільність на ринку нерухомості останні роки, було запропоновано в договорі врахувати відповідну умову для уникнення розбіжностей у майбутньому.

12. Для покращення організації бухгалтерського та управлінського обліку на ТОВ «Почайна Центр» вважаємо необхідним запровадження окремих субрахунків 10-рахунку та додавання відповідної статті у звітність Товариства. Зазначена процедура підвищить ефективності відображення операцій з операційної оренди та дозволить керівництву встановлювати частку основних засобів, переданих в оренду.

13. Для покращення процедури внутрішнього контролю пропонуємо запровадити спеціальний документ управлінської звітності щодо клієнтів-дебіторів та стану їх оплати орендних платежів. Приклад даного документу сформований у останньому підрозділі.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## ВИСНОВКИ

Результатами написання магістерської кваліфікаційної роботи та здійснення відповідних досліджень є узагальнення теоретичних аспектів проведення обліку та внутрішнього контролю орендних операцій, а також встановлення розбіжностей при практичному застосуванні положень нормативно-правової бази. На основі отриманих результатів проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження визначення поняття орендних відносин в національних положеннях бухгалтерського обліку та науковій літературі свідчить про відсутність єдиного системного підходу трактування оренди відповідно до її економічної та юридичної сутностей. З правової точки зору орендні відносини відображаються як передача однієї сторони договору другій стороні певного майна і права користування ним. Щодо економічної складової, то значення оренди полягає у сприянні та забезпеченні відтворення матеріальних благ задля успішного функціонування економічних процесів на мікро та макrorівні.

2. Розглянуто види класифікації орендних відносин відповідно до їх нормативно-правової бази та наукової літератури. Встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку оренда поділяється на фінансову та операційну. Відображення чітких ознак, за якими здійснюється класифікація орендних операцій, передбачає виявлення міри переданих разом з правом користування на орендований об'єкт всіх можливих ризиків і вигод відповідно до укладеного між сторонами договором.

3. Дослідження нормативно-правової бази врегулювання обліку орендних операцій в Україні дало можливість зробити висновки щодо взаємозв'язку розкриття сутності орендних операцій та головного завдання законодавчого документу.

4. Визначено, що об'єктом дослідження магістерської роботи є ТОВ «Почайна Центр», основним видом діяльності якого є надання в оренду й експлуатацію власного нерухомого майна. Основними засобами досліджуваного підприємств переважно виступають об'єкти нерухомості, а саме 15 офісних

приміщень для надання в оренду, та їх складові, а також приміщення для розміщення адміністративного персоналу. За результатами досліджень активи на початок звітної періоду за 2021 рік становили 2301,8 тис. грн і впродовж року збільшилися на 13,7%, що пов'язано відповідно зі збільшенням дебіторської заборгованості своїх клієнтів.

5. Встановлено, що головним документом започаткування орендних відносин на ТОВ «Почайна Центр» є договір оренди, а основним первинним документом, який підтверджує передачу майна орендарю є акт приймання-передачі. Результатом дослідження документального ведення було сформовано схему документообігу операцій з оренди на ТОВ «Почайна Центр».

6. Дослідження порядку відображення орендних операцій на досліджуваному підприємстві дало змогу зробити висновок щодо дотримання Товариством усіх вимог чинного законодавства та облікової політики.

7. Надання активу в операційну оренду не є об'єктом обкладення податку на додану вартість, оскільки передача об'єкта оренди не є постачанням товарів, а також ця операція має необ'єктний статус, який передбачений зазначеним нормативним документом.

8. Дослідження змін чинного законодавства з введення воєнного стану на територію України дало змогу встановити, що форс-мажорні обставини у зв'язку з повномасштабним вторгненням не звільняє орендарів від сплати коштів за отримані послуги з оренди, проти передбачає зняття відповідальності за невиконання обов'язків договору.

9. Ознайомлення з основними принципами ведення у бухгалтерському обліку орендних операцій дозволило сформулювати подібні та відмінні положення П(С)БО 14 та МСБО 17. Також, було розглянуто оновлені правила за МСФЗ 16, у якому зміни переважно відбулися для обліку орендаря. Встановлено недоцільність використання даного стандарту для обліку ТОВ «Почайна Центр».

10. Головною метою внутрішнього контролю орендних операцій на досліджуваному підприємстві є визначення правильності відображення їх в бухгалтерському обліку Товариства, встановлення допущених помилок та

порушень, їх попередження та вирахування ефективності використання орендних операцій.

11. Головною процедурою внутрішнього контролю орендних операцій на ТОВ «Почайна Центр» є проведення інвентаризації.

12. Розглянуто методи оцінювання ефективності орендних операцій, за допомогою яких було встановлено, що фондовіддача виробничих основних засобів ТОВ «Почайна Центр» у 2020 році склала 27,9%, а у 2021 році – 43,6%. Підвищення даного показника говорить про ефективне використання основних виробничих фондів Товариства.

13. Визначено, що для ТОВ «Почайна Центр» доцільним є залучення сторонніх незалежних організацій для проведення аудиторської перевірки, оскільки вона жодного разу не здійснювалася на підприємстві. За відсутності такої можливості запропоновано проведення аудиту власними силами підприємства за сформованою програмою.

14. Для покращення організації бухгалтерського та управлінського обліку на ТОВ «Почайна Центр» вважаємо необхідним запровадження окремих субрахунків 10 рахунку та додавання відповідної статті у звітність Товариства.

Зазначена процедура підвищить ефективності відображення операцій з операційної оренди та дозволить керівництву встановлювати частку основних засобів, переданих в оренду.

15. Для покращення процедури внутрішнього контролю пропонуємо запровадити розроблений документ управлінської звітності щодо клієнтів-дебіторів та стану їх оплати орендних платежів.

Дотримання ТОВ «Почайна Центр» наданих рекомендацій щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку в контексті орендних операцій та їх внутрішнього контролю сприятиме підвищенню фінансових показників підприємства.