МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЛІСОТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ

Навчально-науковий інститут екологічної економіки і менеджменту

Кафедра обліку і аудиту

Пояснювальна записка

до дипломної роботи бакалавра

на тему:

Особливості обліку і контролю орендних операцій та напрями їх удосконалення (на матеріалах Чернівське СТ)

Виконала: студентка групи ОАСз-21
спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
Заяць Лілія Зіївна

Керівник _к.е.н., доцент Колінько Н.І.

Рецензент _____
(прізвище та ініціали)

м. Львів – 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЛІСОТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ

Навчально-науковий інститут екологічної економіки і менеджменту
Кафедра обліку і аудиту
Освітній ступінь бакалавр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри обліку і аудиту
д.е.н., проф. Гарасим П.М.
«16» 03 2024 року

З А В Д А Н Н Я

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТКИ

Заяць Лілії Зіївни
(прізвище, ім'я, по батькові)

Тема роботи Особливості обліку і контролю орендних операцій та напрями їх удосконалення (на матеріалах Чернівське СТ)
керівник роботи Колінько Наталія Іванівна, к.е.н., доц.,
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
затверджені наказом вищого навчального закладу від 07.03.2024 року № С-193
2. Термін подання студентом роботи 14.06 2024р.
3. Вихідні дані до роботи: законодавчі та нормативні акти України, фінансова та статистична звітність підприємства, спеціальна та періодична література
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)
1. Основні принципи та теоретичні засади обліку та контролю орендних операцій на підприємствах
2. Економічна характеристика підприємства та оцінка облікового процесу орендних операцій
3 Оцінка процесу контролю орендних операцій
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)
1.Орендні операції у контексті економічних відносин з облікової точки зору. 2.Класифікація видів оренди відповідно до національного стандарту бухгалтерського обліку 14 "Оренда" та міжнародного стандарту фінансової звітності 16 "Оренда". 3.Економічні показники діяльності Чернівське СТ 4.Список аналітичних рахунків для обліку зносу на об'єктах основних засобів, які знаходяться в оренді у орендодавця. 5.Представлення в фінансовій звітності операцій, пов'язаних з операційною орендою. 6.Методичні засади контролю

орендних операцій 7.Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю орендних операцій 8.Відомість контролю нарахування та сплати орендних платежів

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада Консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 15.03.24 р.

Керівник роботи _____ (підпис) Колінько Н.І. (прізвище та ініціали)

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи бакалавра	Строк виконання етапів роботи	Примітки
1	Підбір літератури, вихідної джерельної бази для аналізу на об'єкті дослідження	15.03-23.03	виконано
2	Теоретичні аспекти прибутковості	24.03-14.04	виконано
3	Основні принципи та теоретичні засади обліку та контролю орендних операцій на підприємствах	15.04-25.04	виконано
4	Економічна характеристика підприємства та оцінка облікового процесу орендних операцій	26.04-02.05	виконано
5	Оцінка процесу контролю орендних операцій	03.05-17.05	виконано
6	Технічне оформлення роботи	18.05-28.05	виконано
7	Рецензування роботи, перевірка на академічний плагіат, підготовка електронної презентації на захист, здача роботи разом з пакетом супровідних документів на кафедру	29.05.06-12.06	виконано

Студентка _____ (підпис) Заяць Л.З. (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ (підпис) Колінько Н.І. (прізвище та ініціали)

Анотація

В дипломній роботі визначено економічну сутність орендних операцій та їх класифікацію; ознайомлено із нормативно-правовим регулюванням обліку і контролю орендних операцій на підприємствах. Здійснено фінансово-економічну характеристику підприємства. Проаналізовано особливості обліку орендних операцій на підприємстві. Запропоновано основні напрями удосконалення обліку орендних операцій. Досліджено організацію і методику проведення контролю орендних операцій на підприємстві. Надано рекомендації, щодо удосконалення контролю орендних операцій на підприємстві.

Ключеві слова: оренда, баланс, звіт про фінансові результати, прибуток, рентабельність.

- Сторінок – 74
- рисунків – 16
- таблиць – 23
- використаних джерел – 70

Paper

The thesis defines the economic essence of lease operations and their classification; familiarized with the regulatory and legal regulation of accounting and control of lease operations at enterprises. The financial and economic characterization of the enterprise was carried out. Peculiarities of accounting for lease transactions at the enterprise are analyzed. The main directions for improving the accounting of rental transactions are proposed. The organization and methodology of control of lease operations at the enterprise were studied. Recommendations have been made on improving the control of lease operations at the enterprise.

Keywords: financial reporting, balance sheet, report on financial results, profit, profitability.

- Pages - 74
- tables – 23
- pictures - 16
- sources – 70

ЗМІСТ

ВСТУП	**5**
РОЗДІЛ 1. ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	**7**
1.1 Суть орендних операцій у економічному контексті та їх розподіл на категорії	
1.2 Основні цілі обліку та контролю орендних операцій	**20**
1.3. Законодавче врегулювання обліку та контролю орендних угод на підприємствах	**22**
РОЗДІЛ 2. ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ОЦІНКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ	**27**
2.1. Аналіз фінансово-економічних показників виробничо-господарської діяльності	
2.2. Організація первинного обліку орендних угод	**35**
2.3 Принципи ведення обліку орендних операцій, включаючи синтетичний та аналітичний підходи	**40**
2.4. Відображення орендних операцій в бухгалтерській звітності	**45**
РОЗДІЛ 3 ОЦІНКА ПРОЦЕСУ КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ	**49**
3.1. Управління та методи контролю орендних операцій на підприємстві	
3.2. Шляхи покращення механізмів контролю за орендними угодами на підприємстві	**56**
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	**66**
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	**68**
ДОДАТКИ	**75**

ВСТУП

У контексті соціально-економічних змін та переходу економіки України до ринкових принципів, дослідження процесів розвитку та економічного регулювання орендної діяльності набувають особливої важливості. Це пояснюється не лише відносною новизною самої орендної сфери, але й її практичним значенням як одного з перспективних напрямків для довгострокових інвестицій.

Розвиток сфери оренди потребує глибшого проведення наукових досліджень у вдосконаленні обліку та аудиту орендних операцій. Оскільки облікові дані становлять основу інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів, вони мають відображати всі аспекти орендних відносин та враховувати інтереси усіх їх учасників.

У розробку теорії та практики питань обліку орендних операцій суттєвий внесок зробили такі вітчизняні вчені як Бутинець Ф.Ф., Гуцаленко Л.В., Дем'яненко М.Я., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Кужельний М.В., Литвин Ю.Я., Лінник В.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Радченко О.Д., Саблук П.Т., Сук Л.К., Шатковська Л.С. та зарубіжні дослідники: Безруких П.С., Бреда Ван, Метьюс М.Р., Соколов Я.В., Хендріксен Е.С., а також у кандидатських дисертаціях Братчук Л.М., Головченко Н.В., Колос Н.М.,Кондратюк Л.В., Лайчук С.М., Самбурської Н.І. та інших.

Метою випускної дипломної роботи є аналіз особливостей обліку і контролю орендних операцій на підприємстві та визначення шляхів їх вдосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність орендних операцій та їх видів;

- вивчити нормативно-правове регулювання обліку та контролю орендних операцій на підприємствах;

- провести фінансово-економічний аналіз підприємства;

- проаналізувати особливості обліку орендних операцій на підприємстві;

- запропонувати основні напрями вдосконалення обліку орендних операцій;

- дослідити організацію та методику проведення контролю орендних операцій;

- надати рекомендації з удосконалення контролю орендних операцій на підприємстві.

Об'єктом дослідження є система обліку та контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві.

Предметом у дипломній роботі є комплекс теоретичних, організаційних, методологічних і практичних аспектів, що стосуються обліку та контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах.

Дослідження ґрунтується на теоретичних та методологічних основах, зокрема на діалектичних методах пізнання та ключових положеннях економічної теорії. Також використовуються методи та принципи наукового аналізу облікових і аудиторських процесів як складової управлінської діяльності підприємства. Для досягнення поставлених цілей застосовувалися такі **методи дослідження**: індуктивний, дедуктивний, балансовий, графічний, групування, статистико-економічний, монографічний та порівняльний аналіз.

У процесі роботи були використані такі **джерела практичного матеріалу**:

1. Нормативно-законодавчі документи, які регулюють порядок складання та подання звітності, зокрема вимоги до фінансової звітності підприємств.

2. Літературні джерела, такі як посібники, підручники та монографії, що містять теоретичні та практичні аспекти складання та аналізу фінансової звітності.

3. Статті в спеціалізованих виданнях, які розглядають актуальні питання звітності та аналізу фінансової діяльності підприємств.

4. Основні звітні форми обраного підприємства, які додаються до роботи як додатки, щоб продемонструвати практичний аспект складання звітності.

РОЗДІЛ 1. ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Суть орендних операцій у економічному контексті та їх розподіл на категорії.

Історичні дослідження свідчать, що орендні операції існували ще у далекому минулому. Зокрема, глиняні таблички, знайдені в шумерському місті Ур, датовані II тисячоліттям до нашої ери, містять відомості про храмових священників-орендодавців. Вони здавали в оренду сільськогосподарські знаряддя, землі, водні джерела, волів та іншу худобу місцевим фермерам. Однак стародавні документи не обмежують сферу орендної практики держави Шумер і не виключають того, що оренда існувала і в більш стародавні часи, хоча поки що до нас не дійшла інформація про це. Орендні відносини набули значного поширення у різних частинах стародавнього світу і невипадково знайшли своє відображення навіть у Біблії. У притчі оповідається про власника землі, який здає в оренду власні виноградники та винний прес.

В архівах Ватикану зберігаються бухгалтерські книги, що засвідчують розрахунки Ватикану (1279-1280 рр.) та папського двору (1590-1604 рр.) з орендарями. Це ще раз підтверджує існування орендних відносин та добре налагоджене рахівництво того періоду.

Усі століття свідчать про те, що рівень і різноманітність орендних взаємовідносин зростали разом із збільшенням свободи для членів суспільства та розвитком соціального прогресу. Орендні операції стали одними з перших методів бухгалтерського обліку, і це свідчить про їхню важливість і широке поширення у суспільстві.

Виникнення оренди випливає з можливості кожної особи здійснювати підприємницьку діяльність. Світовий досвід та практика підтверджують, що на кожному етапі історії оренда стає необхідною складовою виробничих, економічних та соціальних відносин, сприяючи ефективному використанню наявних матеріальних ресурсів. Така практика сприяє оптимальному використанню накопиченого раніше досвіду та ресурсів у виробництві.

Згідно з різними точками зору, значення та роль оренди в теорії та практиці можуть відрізнятися. Одні автори сприймають оренду як спосіб кредитування, інші пов'язують її з наймом або підрядними угодами, а треті вважають оренду неявною формою купівлі-продажу засобів виробництва або права користування майном іншої особи.

Згідно з поглядом Єрмакова О.Ю., оренду можна визначити як форму суспільних відносин, в яких орендодавець надає орендареві основні засоби на строкове платне користування з правом або без права викупу після завершення терміну договору. Цей підхід відображає оренду як тимчасове користування майном з метою його придбання та подальшої передачі в оренду. У зв'язку з цим оренда стає складовою частиною бухгалтерського обліку підприємств.

Так, відносини оренди складаються з двох основних елементів: спочатку виникають відносини купівлі-продажу предмета оренди, а потім виникають відносини за строковим та платним користуванням ним. Ці елементи взаємопов'язані, оскільки відносини за строковим і платним користуванням можуть виникнути лише після укладання угоди купівлі-продажу. Таким чином, ця складна структура орендних відносин формує єдиний комплекс, бо жоден з елементів не може існувати самостійно, він залежить від усіх інших.

З економічної точки зору, оренда є складним комплексом майнових відносин, спрямованих на технічне переоснащення суб'єктів підприємницької діяльності та прискорення науково-технічного прогресу через інвестування у готівковій і матеріальній формах. Категорія "оренда" входить до понятійно-категоріального апарату, який тісно пов'язаний із сферою суспільно-економічних відносин, і виступає як один із суб'єктів економічного управління на рівні економічних систем.

Оренда має широкі можливості для кожного учасника і є джерелом ефективного розвитку. Для споживача переваги оренди включають:

1. Можливість оновлення капіталу без залучення кредитів.

2. Доступність для малих і середніх підприємств.

3. Гнучкість системи орендних платежів порівняно зі сплатою відсотків за кредитами.

4. Прискорене освоєння об’єктів оренди та підтримка фахівців продавця (виробника).

5. Зменшення ризиків при освоєнні виробництва нової продукції через можливість повернення обладнання орендодавцю по закінченні терміну дії договору.

6. Зниження ризику морального застаріння.

Л.М. Братчук визначає оренду як спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, який регулюється договором. Ці відносини виявляються як формування матеріальних факторів виробництва і як господарська операція щодо розподілу прав володіння, користування та розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату.

Н.В. Головченко розглядає оренду як господарський процес, що складається з сукупності орендних операцій, пов'язаних із наданням (або прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних активів. Орендні операції включають у себе процеси надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, а також повернення об'єкту оренди наприкінці його терміну.

Для орендодавця оренда має наступні переваги:

1. Зменшення ризику неплатоспроможності користувача порівняно з кредитуванням, оскільки він має можливість вилучити об'єкт оренди у разі невиконання угоди.

2. Отримання винагороди за передачу майна в оренду.

3. Можливість отримати кредит під менший відсоток, оскільки є матеріальне забезпечення у вигляді об'єкта оренди, що зменшує ризик для кредитора.

Так, існують фактори, які можуть зменшувати ефективність оренди для орендодавця. Серед них:

1. Уповільнення обороту капіталу, оскільки об'єкти оренди можуть бути залучені в оренду на тривалий період, що обмежує можливість їхнього повторного використання або перепродажу.

2. Прискорений знос об'єктів оренди через їхню інтенсивну експлуатацію, що може призвести до необхідності частого обслуговування та ремонту.

3. Потреба у значних власних або залучених фінансових ресурсах для придбання або збереження об'єктів оренди в експлуатації.

Для виробника (продавця, постачальника) оренда відкриває новий канал збуту власної продукції, особливо для тих споживачів, які не мають достатньо коштів для придбання товару. Основні переваги оренди для виробника включають:

1. Прискорення темпів виробництва і збуту нової продукції, оскільки оренда дає можливість швидше введення товару на ринок через доступність для широкого кола споживачів.

2. Уникнення ризику неплатежу, оскільки цей ризик покладається на орендодавця, а не на виробника.

3. Переведення капіталу з форми продукції на складі в більш ліквідну форму — грошові кошти на рахунку, що дозволяє виробнику використовувати ці кошти для подальшого розвитку бізнесу або для інших потреб.

В своїх дослідженнях Братчук Л., Коваленко О. та Сук Л. стверджують, що оренда являє собою специфічну взаємодію між частинами виробничих сил та виробничих відносин. Вони розглядають оренду як явище, що має як матеріально-речову основу (що описується організаційно-правовою формою виробництва, купівлею-продажем майна та умовами кредитування), так і соціально-економічну форму (що визначається відносинами власності та спільною економічною діяльністю).

Оренда, як складна соціально-економічна форма, відіграє важливі функції у формуванні багаторівневої економіки і стимулює господарську діяльність. Деякі з найцінніших функцій оренди включають:

1. Фінансова функція: Оренда дозволяє підприємствам отримати необхідне обладнання та майно без значних капіталовкладень. Це допомагає зменшити фінансове навантаження на підприємства і підвищити їхню ліквідність.

2. Виробнича функція: Оренда сприяє швидшому впровадженню нових технологій та збільшенню обсягів виробництва шляхом надання доступу до сучасного обладнання та інфраструктури.

3. Збутова функція: Оренда дозволяє споживачам отримати доступ до необхідних товарів та послуг, навіть якщо вони не можуть придбати їх на повний обсяг.

4. Застосування податкових пільг: У деяких країнах існують спеціальні програми та податкові пільги для підтримки орендарів, що сприяє розвитку бізнесу та інвестиційному клімату.

Ці функції оренди сприяють стимулюванню економічного зростання та розвитку підприємництва.

Точно, фінансова функція оренди є вигідним способом використання вільних фінансових ресурсів. Для орендаря це означає можливість інвестувати ці ресурси в основні засоби, такі як обладнання чи техніка, без необхідності великих початкових капіталовкладень.

З іншого боку, для продавця, який надає майно в оренду, це можливість одразу отримати повну вартість обладнання за рахунок посередника, орендаря. Це може бути важливо для підприємства, особливо при необхідності швидкого покриття витрат чи розширення діяльності. Таким чином, оренда сприяє оптимізації використання фінансових ресурсів як для орендаря, так і для орендодавця.

Виробнича функція оренди дійсно є одним з найбільш прогресивних методів матеріально-технічного відтворення виробництва. Вона забезпечує доступ до передової техніки навіть в умовах швидкого морального старіння обладнання.

Оперативність і гнучкість оренди дають орендареві можливість задовольняти свої виробничі потреби в техніці та обладнанні для сезонних робіт, таких як сільське господарство, будівництво та торгівля. Це дозволяє ефективно використовувати ресурси, мінімізувати витрати та швидко адаптуватися до змінних потреб виробництва.

Вірно, збутова функція оренди є формою реалізації виробленої продукції, яка дозволяє розширити коло споживачів та завоювати нові ринки. Це стає можливим завдяки тому, що оренда дозволяє споживачам отримати доступ до товарів або послуг, які вони можуть використовувати за умови, що вони не можуть або не хочуть придбати їх на повний обсяг.

Для виробників це важлива можливість впровадження своєї продукції на нові ринки і залучення нових клієнтів, що сприяє зростанню обсягів продажів та популяризації їхнього бренду. Таким чином, збутова функція оренди відіграє ключову роль у розширенні бізнесу та збільшенні його обсягів.

Цілком правильно. Функція застосування амортизаційних та податкових пільг в орендних операціях має свої особливості:

1. Взяття в оренду майна може відображатися на балансі користувача або орендодавця за погодженням між сторонами, залежно від умов договору.

2. Орендна плата, сплачена за користування майном, включається до собівартості виробленої продукції, що зменшує прибуток, що підлягає оподаткуванню. Це може бути вигідним для орендаря, оскільки знижує обсяги податків.

3. Можливість застосування прискореної амортизації, яка розраховується виходячи з терміну дії контракту, сприяє залученню нових об'єктів до сфери оренди. Це може стимулювати розвиток та диверсифікацію ринку засобів виробництва, а також скорочення циклу освоєння нових поколінь техніки.

Таким чином, функція застосування амортизаційних та податкових пільг в орендних операціях сприяє покращенню фінансової ефективності та розвитку бізнесу.

Цитований вище висновок Вакуна О., Зарудної Н., та Кундеус О. чудово відображає специфіку орендних операцій як господарської форми. Ось деякі ключові спеціальні ознаки, які наголошуються:

1. Разовий характер: Оренда має тимчасовий характер і передбачає угоду між сторонами щодо користування майном на певний строк.

2. Участь різних суб'єктів: Учасниками орендної операції можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, що відкриває широкі можливості для різноманітних суб'єктів ринку.

3. Особливий розподіл відповідальності: Відповідальність за об'єкт оренди та його використання чітко розподіляється між учасниками угоди, що створює правову базу для забезпечення відповідності сторін своїм зобов'язанням.

4. Перехід власності: Після закінчення терміну дії договору оренда передбачає можливість переходу права власності на об'єкт оренди до орендаря або повернення об'єкта оренди орендодавцю.

Ці характеристики демонструють, що оренда є досить специфічною формою господарської операції, яка враховує різноманітні потреби та інтереси учасників ринку.

Орендні відносини насправді є більш складними, ніж просте разове використання майна. Вони охоплюють комплекс подій та господарських операцій, які відбуваються протягом певного періоду часу. Цей процес може включати угоду про оренду, платежі, умови користування майном, обслуговування об'єкта оренди, а також повернення майна орендодавцю або переходу права власності після закінчення терміну дії договору.

Такий комплекс подій і операцій визначає орендні відносини як більш широкий господарський процес, який може мати значний вплив на діяльність інволюціонерів, оскільки він дозволяє їм здійснювати користування майном без повного власництва та забезпечує певну гнучкість у веденні бізнесу.

Цитована вами стаття Господарського кодексу України надає додатковий контекст щодо особливостей орендної діяльності. Ось деякі ключові аспекти:

1. Реалізація орендних послуг за плату: Орендодавець надає об'єкт оренди в користування орендареві за визначену плату або орендну плату.

2. Здійснення орендних операцій з метою отримання прибутку: Оренда розглядається як вид господарської діяльності, спрямованої на отримання прибутку. Це означає, що сторони угоди проводять операції з метою забезпечення фінансового вигоду.

3. Поєднання приватних і публічних інтересів: Оренда може відображати поєднання приватних та загальносуспільних інтересів, зокрема, шляхом підтримки державою оренди у сфері реалізації пріоритетних інноваційних проектів у важливих галузях економіки, таких як сільське господарство, промисловість та торгівля.

Ці особливості підкреслюють роль оренди як інструменту для стимулювання економічного розвитку та підтримки пріоритетних галузей господарювання.

Згідно з визначенням Сопка В.В., оренда відноситься до господарської діяльності, яка включає:

1. Реалізацію продукції виробничо-технічного призначення: Оренда може стосуватися обладнання, машин, транспортних засобів та іншої техніки, які використовуються для виробництва товарів або надання послуг.

2. Реалізацію товарів народного споживання: Це може включати оренду житла, транспортних засобів для особистого користування, електроніки та інших товарів, що споживаються безпосередньо кінцевими споживачами.

3. Надання відповідних послуг: Орендодавець може надавати різноманітні послуги, пов'язані з обслуговуванням та підтримкою орендованих об'єктів, а також консультації та інші додаткові сервіси.

Отже, оренда виступає як один із методів реалізації товарів та послуг у господарській сфері, який дозволяє ефективно використовувати ресурси та задовольняти потреби ринку.

Так, цей підхід дійсно фокусується переважно на одному аспекті орендних відносин, а саме на передачі обладнання в користування для подальшої реалізації. Однак, оренда, як складний господарський процес, включає в себе більше аспектів і взаємодій.

Окрім передачі предмету оренди, орендні відносини передбачають угоди, розрахунки та взаємодію між орендодавцем та орендарем. Це може включати умови договору, розмір орендної плати, обов'язки сторін, права та відповідальність кожного учасника. Крім того, оренда може включати інші аспекти, такі як обслуговування та технічна підтримка обладнання чи майна, а

також умови щодо можливості викупу об'єкта оренди після закінчення терміну договору.

Отже, хоча передача обладнання для подальшої реалізації може бути одним з аспектів орендних відносин, важливо розглядати оренду як комплексний процес, що включає в себе різноманітні взаємодії та аспекти між усіма учасниками.

Отже, оренда розглядається як одна з перспективних форм підприємницької діяльності, спрямована на інвестування вільних грошових коштів у майно, що передається орендареві за договором на певний термін для підприємницького використання. Це визначення широко розповсюджене в літературі. Деякі експерти розглядають оренду як особливий вид підприємницької діяльності, який включає три форми організаційно-економічних відносин: кредитні, торгівельні і орендні. Однак сутність цих майново-фінансових операцій не завжди розкривається в повному обсязі.

Визначення оренди як підприємницько-інвестиційної діяльності є досить вдалим і широко підтримується вітчизняними науковцями. Наявність ознак інвестиційних заходів у орендних відносинах свідчить про те, що вони поєднують у собі елементи як приватно-правового, так і публічно-правового характеру. Згідно з Д.Г. Шортом, оренда як альтернативний спосіб інвестування сприяє оновленню матеріально-технічної бази, створює конкуренцію у сфері виробництва та фінансових послуг, сприяє забезпеченню інвестицій у умовах економічної нестабільності, можливості залучення іноземних інвестицій, збільшенню податкових надходжень до бюджету шляхом активізації підприємництва та розширенню виробництва.

Хоча в орендних операціях може бути присутній інвестиційний компонент через вкладення коштів орендодавця у придбання майна для подальшої передачі в користування орендареві з метою отримання прибутку, оренда сама по собі є більш широким поняттям господарської діяльності. Вона охоплює не лише інвестиційну складову, а також процеси збуту продукції виробника та задоволення потреб орендаря у користуванні майном. Таким чином, оренда не повинна обмежуватися лише інвестиційною діяльністю,

оскільки вона включає в себе більше аспектів господарської взаємодії між учасниками.

Оренда - це угода між орендодавцем та орендарем, яка передбачає передачу права власності. Цей процес виступає як механізм формування матеріальних факторів виробництва та господарська операція, що регулює розподіл прав користування, володіння і розпорядження активами у замін на орендну плату. Основний зміст оренди та орендних угод можна ілюструвати на схемі (рис. 1.1).

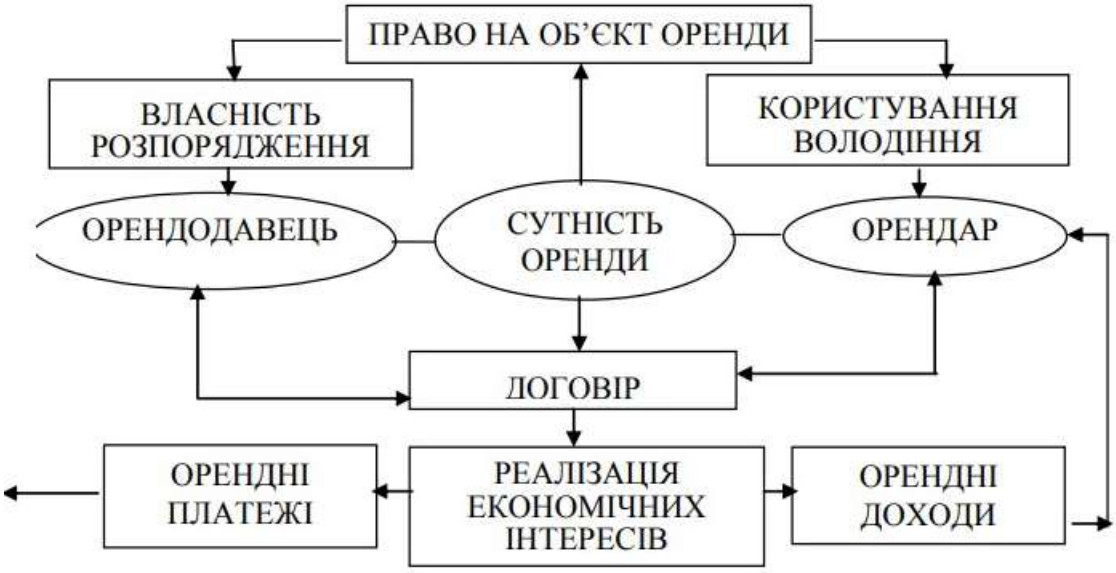

Рис. 1.1. Есенція оренди та орендних трансакцій

Для належного налагодження системи обліку орендних операцій важливо ретельно розглянути та усвідомити особливості різних видів та форм цих угод. Часто зовнішня схожість майново-правових відносин може призвести до непорозумінь у термінології, розбіжностей у законодавстві та навіть помилкового ототожнення окремих видів оренди. Це може вплинути на облікове відображення цих операцій та призвести до неточностей у фінансовій звітності.

Успішна розробка ефективної методики орендних операцій значною мірою залежить від глибокого розуміння їх сутності як з економічної, так і з юридичної точок зору. Після аналізу різних підходів дослідників стало зрозуміло, що орендні операції з погляду власника об'єкта оренди можна розглядати як форму економічних відносин, в яких передаються тимчасові

права користування й розпорядження об’єктом власності (такими, як земля, майнові комплекси, основні засоби, нематеріальні активи та інше майно) за відповідну орендну плату, що еквівалентна його вартості (рис.1.2.).

На основі орендного договору, який укладається між орендодавцем та орендарем, здійснюється оренда об'єкта. В цьому договорі визначається конкретний об'єкт оренди (основні засоби, нематеріальні активи, та інше необоротне матеріальне майно), який стає предметом угоди. З юридичної точки зору, орендований об'єкт розглядається як комплекс прав власності, який включає права володіння, розпорядження та користування. Часткове перехід цих прав від орендодавця до орендаря становить суть орендних відносин. Економічна роль оренди полягає в тому, що при укладанні орендного договору орендодавець отримує дохід від орендних операцій, а орендар сплачує орендну плату.

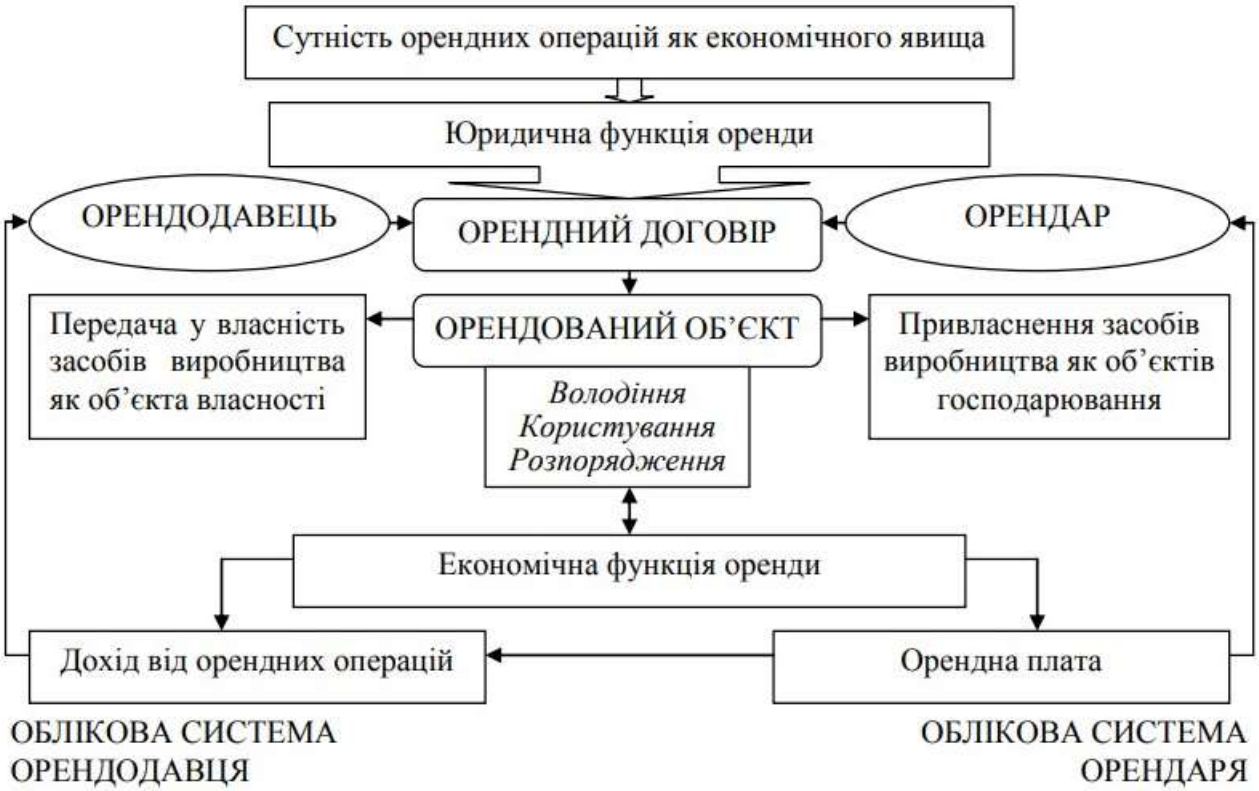

Рис.1.2 Орендні операції у контексті економічних відносин з облікової точки зору.

Відповідно до національного П(С)БО 14 "Оренда" та міжнародного МСФЗ 16 "Оренда", облікові системи обох суб'єктів орендних відносин повинні чітко ідентифікувати та відображати в бухгалтерській звітності процеси,

пов'язані з орендою. Ці стандарти виділяють два основні види оренди - операційну та фінансову, і надають основні та концептуальні відмінності між ними, як показано на рисунку 1.3.

Поза вже згаданою класифікацією, де розрізняються операційна та фінансова оренда, деякі дослідники, такі як Ніколаєнко Н.В., пропонують розширені ознаки класифікації орендних операцій для використання в бухгалтерському обліку. Це може включати:

1. Обсяг обслуговування орендних операцій : Визначення різних рівнів обслуговування, які можуть бути передбачені в орендному договорі, від базового до розширеного.

2. Типи орендних платежів : Розрізнення різних форм оплати, таких як фіксована орендна плата, відсоткова орендна плата або комбінація обох.

3. Схеми розподілу орендних платежів : Аналіз різних способів розподілу орендних платежів між орендодавцем і орендарем, таких як прямий розподіл, розподіл з врахуванням часу або розподіл за обсягом використання.

Ці розширені ознаки допомагають деталізувати класифікацію орендних операцій для кращого їх аналізу та обліку в бухгалтерській системі.

Рис. 1.3 Класифікація видів оренди відповідно до національного стандарту бухгалтерського обліку 14 "Оренда" та міжнародного стандарту фінансової звітності 16 "Оренда".

Використання такої класифікації та виокремлених видів орендних операцій дозволяє розробити систему бухгалтерського обліку, яка максимально відповідає потребам зацікавлених користувачів облікової інформації. Важливо враховувати, що спеціалізовані класифікації орендних операцій можуть бути розроблені для відповідності різним цілям бухгалтерського обліку, таким як управлінський та стратегічний. Одночасно, базові положення бухгалтерського обліку орендних операцій, які запропоновані у національних та міжнародних стандартах, іноді можуть бути критикованими у конкретних ситуаціях.

1.2 Основні цілі обліку та контролю орендних операцій

Бухгалтерський облік орендних операцій відрізняється тим, що всі вони реєструються на основі первинних документів. Орендні угоди безпосередньо впливають на майновий стан та фінансові результати діяльності підприємства, а також непрямо впливають на суму податків, які сплачується підприємством. Тому необхідно мати достовірну інформацію про розмір та структуру орендних операцій. Це вимагає розв'язання наступних облікових завдань:

- забезпечення точної інформації про власні та орендовані активи;
- перевірка коректності документування операцій, пов'язаних з орендою;
- своєчасне та повне відображення орендних зобов'язань;
- вчасне проведення розрахунків за орендними зобов'язаннями;
- правильний розрахунок, оподаткування та відшкодування орендної плати;
- коректне відшкодування витрат, пов'язаних з експлуатацією орендованих активів;
- аналіз фінансових результатів орендних операцій;
- точне визначення вартості ремонту орендованих активів;
- установлення точної інформації про капітальні інвестиції у орендоване майно;
- забезпечення контролю за збереженням та дотриманням правових норм у використанні орендованих активів;
- повне та точне розкриття інформації про орендовані активи у фінансовій звітності.

Мета перевірки полягає у висловленні думки щодо достовірності фінансової звітності економічного суб'єкта (у дальшому - організації) та відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку вимогам законодавства України. При цьому формулюється висновок щодо достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності у всіх значущих аспектах. Аудитор здійснює контроль орендних операцій у випадках, коли обсяг (розмір) орендних платежів є значним або коли перевірка передбачена умовами договору.

Основними завданнями контролю орендних операцій є:

- Правильність установлення орендних операцій для необоротних активів і віднесення їх до категорій оперативної чи фінансової оренди.

- Дотримання умов, визначених у договорі оренди, та законність будь-яких змін до його умов.

- Коректне формування та розрахунок складу орендних платежів.

- Правильне відображення орендних операцій у податковому та бухгалтерському обліках як для орендодавця, так і для орендаря.

- Виявлення фактів передачі активів в оренду без їх відображення в обліку.

- Своєчасне проведення розрахунків за орендовані активи.

Під час перевірки точності визначення орендних операцій активів контролер повинен керуватися сутністю, класифікацією оренди та методологічними основами відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку та їх розкриття в фінансовій звітності, визначеними у П(С)БО № 14 "Оренда".

Контролер повинен чітко усвідомлювати, що відповідно до П(С)БО № 14 "Оренда", оренда означає угоду, за якою орендар отримує право використовувати необоротний актив за плату протягом погодженого з орендодавцем періоду.

Важливий етап перевірки базується на контролі оцінки основних засобів, визначення їх власності, перевірці достовірності облікових записів щодо основних засобів та залишків за ними в балансі, а також на перевірці точності нарахування зносу та визначенні витрат на ремонт. Визначення власника

основних засобів суб'єкта господарювання має важливе значення для контролера, оскільки це впливає на їх відображення в балансі або на позабалансових рахунках.

Завдання контролера включає перевірку відповідності договору оренди чинному законодавству, зокрема, наявності у ньому предмета оренди, обов'язкового додатку у вигляді договору купівлі-продажу майна, точності визначення орендних платежів та аналіз структури укладеного договору, що передбачає перевірку наявності в ньому елементів інших видів договорів.

1.3. Законодавче врегулювання обліку та контролю орендних угод на підприємствах.

Успішне управління орендними угодами суттєво впливає на якість інформації про стан орендних відносин на підприємстві, яка повинна бути достовірною, оперативною та обґрунтованою.

Основним джерелом цієї інформації є система бухгалтерського обліку, яка відповідальна за процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі даних внутрішнім і зовнішнім користувачам. При цьому система бухгалтерського обліку має базуватися на чіткому дотриманні положень чинних нормативних актів, які регулюють орендні операції в Україні.

Основними законодавчими актами, які встановлюють правила проведення орендних операцій та відносин між їх учасниками, є Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України та Закон України "Про оренду державного та комунального майна". До інших нормативних документів, які також мають вплив на цей процес, входять Постанова Кабінету Міністрів України "Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу", а також Наказ Мінпрополітики України "Про затвердження Порядку надання Мінпромполітики України дозволу (погодження) щодо передачі в оренду державного майна". Питання оренди земельних та водних об'єктів регулюються відповідно Земельним кодексом України та Водним кодексом України.

Закон України "Про самоврядування в Україні" має опосередковане відношення до питань оренди. Порядок відображення орендних операцій у бухгалтерському обліку регламентують П(С)БО 14 "Оренда" та МСФЗ (IAS)17 "Оренда".

Визначення терміну "оренда" у законодавчих актах представлено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення терміну "оренда" згідно з нормативно-правовими актами

Нормативно-правовий акт	Визначення
Цивільний кодекс, ст. 759	за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно в користування за плату на певний строк
Господарський кодекс, ст. 283	за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності
Податковий кодекс пп. 14.1.97	орендна операція – це господарська операція…, що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк
Закон України «Про оренду державного та комунального майна», ст. 2	оренда – «засноване на договорі строкове платне користування майном, що необхідне орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності»
П(с)БО 14 «Оренда»	оренда - угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку

Загальне визначення терміну "оренда" міститься в статті 2 Закону України "Про оренду державного та комунального майна" від 14 березня 1995 року. Згідно з цим визначенням, орендою слід розуміти " засноване на договорі строкове платне користування майном, що необхідне орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності ".

Основні визначення щодо договору оренди містяться у параграфі 1 глави 58 Цивільного кодексу України (далі ЦК). Відповідно до нього, за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно в користування за плату на певний строк.

Договір найму (оренди) є двостороннім, оскільки обидві сторони цього договору (наймодавець та наймач) мають взаємні права та обов'язки. Сторонами цього договору є наймодавець (орендар), який передає або зобов'язується передати майно в користування, та наймач, який приймає це

майно для користування на певний строк і сплачує відповідну плату за користування.

Згідно з положеннями Цивільного кодексу України, наймодавцем речі за договором найму може бути власник цієї речі або особа, якій належать майнові права на цю річ. Також наймодавцем може бути особа, яка має відповідне уповноваження на укладення договору найму. Це випливає з того, що передача майна в найм є одним із способів розпорядження цим майном. Таким чином, наймодавцем може бути лише та особа, яка має право розпоряджатися відповідним майном.

Право розпорядження майном, включаючи право на оперативне управління та повне господарське відання, перш за все належить власнику майна або особі, яка має відповідні майнові права. Крім того, наймодавцем може виступати особа, яка отримала такі повноваження відповідно до закону або угоди.

З огляду на ці підстави, доцільним здійснення регулювання відносин оренди укладенням відповідних нормативних актів, що визначають правовий статус оренди, містять відповідні положення та встановлюють права та обов'язки сторін. Такі норми можуть бути включені до Господарського кодексу України, зокрема, у відповідні розділи або розділи, які присвячені регулюванню відносин оренди (статті 283-291, §5, глава 30 ГК України).

Відповідно до положень статті 283 Господарського кодексу України, договір оренди означає, що одна сторона, яка називається орендодавцем, передає іншій стороні, яка виступає орендарем, майно на певний строк у користування за плату з метою здійснення господарської діяльності.

Норми, які містяться в розділі 3 статті 283 Господарського кодексу, відрізняються від положень глави 58 "Найм (оренда)" Цивільного кодексу України не лише своїм конкретним змістом, але й загальним режимом господарсько-правового регулювання, що відрізняється від цивільно-правового режиму завдяки обмеженому характеру юридичної регламентації господарських зобов'язань. Згідно з цими положеннями, об'єктом оренди в господарській сфері може бути як нерухоме майно (будівлі, споруди,

приміщення), так і інше конкретно визначене майно виробничо-технічного призначення.

Окрім того, відносини оренди підпадають під відповідні положення Цивільного кодексу, але з урахуванням особливостей, визначених Господарським кодексом. Ця особливість пояснюється тим, що деякі аспекти не мають відповідного правового регулювання в Гражданському кодексі.

Одними з ключових умов договору оренди, згідно з пунктом 1 статті 284 Господарського кодексу, є: предмет оренди; строк дії договору оренди; встановлення орендної плати; процедура використання амортизаційних відрахувань; умови щодо відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Згідно з пунктом 1 статті 762 Цивільного кодексу, за користування майном наймачем справляється плата, розмір якої визначається угодою сторін договору найму. Зокрема, згідно з пунктом 1 статті 286 Господарського кодексу, орендна плата є фіксованим платежем, який орендар зобов'язаний сплачувати орендодавцю незалежно від результатів своєї господарської діяльності. Розмір орендної плати може бути змінений за згодою сторін або в інших випадках, визначених законодавством.

Згідно зі Законом України "Про оренду державного та комунального майна", можна визначити основні характеристики оренди. По-перше, передача майна в оренду не припиняє прав власності на це майно; орендар отримує лише право користування майном, залишаючи права розпорядження майном за орендодавцем. По-друге, договір оренди передбачає платні умови: орендар сплачує орендну плату за користування майном у визначених розмірах. По-третє, орендні відносини є тимчасовими: майно передається в користування на певний термін, після закінчення якого договір оренди припиняється.

Згідно з Податковим кодексом України, критерії використання матеріальних активів у господарській діяльності визначаються податково-обліковими стандартами. Зокрема, згідно з пунктом 14.1.97 Податкового кодексу України, орендна операція є господарською операцією фізичної чи юридичної особи (орендодавця), яка передбачає передачу основних фондів у

користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) з оплатою за певний строк.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» встановлює методологічні засади формування інформації про оренду необоротних активів у бухгалтерському обліку та її відображення у фінансовій звітності.

Відповідно до П(С)БО 14, оренда є угодою, за якою орендар набуває право користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Перед удосконаленням законодавчої регламентації відносин оренди необхідно розробити новий концептуальний підхід, спрямований на ринок, з метою створення правового інституту оренди як чіткого та ефективного механізму регулювання відповідних економічних відносин та засобу їх подальшого розвитку.

РОЗДІЛ 2. ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ОЦІНКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Аналіз фінансово-економічних показників виробничо-господарської діяльності

Успішність господарської діяльності підприємства в будь-якій галузі економіки залежить від ефективного використання його матеріальних, виробничих та фінансових ресурсів. Щоб забезпечити стійкий розвиток, конкурентоспроможність на ринку товарів та послуг і уникнути банкрутства, необхідно проводити фінансовий аналіз та своєчасно виявляти недоліки у фінансово-господарській діяльності досліджуваного підприємства.

Бухгалтерська фінансова звітність є важливим джерелом оперативної та повної інформації про фінансовий стан підприємства, результати його господарської діяльності та використання ресурсів. Під час здійснення фінансового аналізу діяльності суб'єктів господарювання слід враховувати особливості галузі та виробничих ресурсів. Фінансова звітність підприємства містить такі форми, як форма 1 та форма 2.

Для забезпечення стабільної роботи підприємства необхідно мати ефективні та сучасні основні засоби, які потребують регулярного оновлення.

Таблиця 2.1

Показники стану основних засобів Чернівське СТ

Показник	Роки			Абсолютне Відхилення		Коефіцієнт зростання	
	2021	2022	2023	2022-2021	2023-2022	2022/2021	2023/2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Первісна вартість, тис.грн.	1074,3	1042,9	1042,9	-31,4	0	0,97	1,00
Знос, тис.грн.	723,6	676,8	676,8	-46,8	0	0,94	1,00
Залишкова вартість, тис.грн.	350,7	366,1	366,1	15,4	0	1,04	1,00
Коефіцієнт зносу	0,674	0,649	0,649	-0,0246	0	0,96	1,00
Коефіцієнт придатності	0,326	0,351	0,351	0,024595	0	1,08	1,00

Аналізуючи таблицю 2.1., можна зауважити стабільну тенденцію збереження первісної вартості (з 1074,3 тис. грн. до 1042,9 тис. грн.) та залишкової вартості (з 350,7 тис. грн. до 366,1 тис. грн.). Однак, зростання залишкової вартості перевищило зростання первісної вартості, що позитивно позначилося на коефіцієнті зносу. Цей коефіцієнт зменшився з 0,674 до 0,649 протягом розглянутого періоду, що вплинуло на зростання показника придатності на цей рівень.

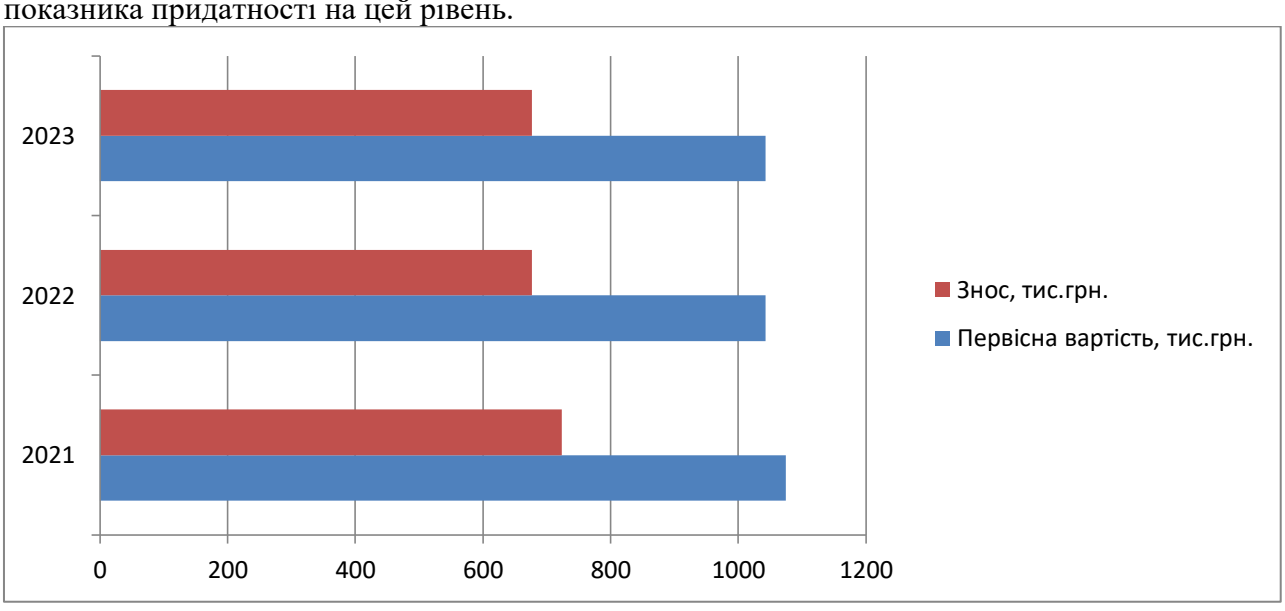

Рис.2.1.Динаміка показників стану основних засобів

Далі виконується аналіз показників ефективності використання основних засобів, таких як фондовіддача, фондомісткість, фондоозброєність та фондорентабельність. Динаміка цих показників представлена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Показники ефективності використання основних засобів

Показники	Роки			Абсолютне відхилення		Коефіцієнт зростання	
	2021	2022	2023	2022-2021	2023-2022	2022/2021	2023/2022
1	3	4	5	6	7	8	9
Чистий дохід	1081,9	2341,8	836,7	1259,9	-1505,1	2,16	0,36
Середньооблікова чисельність	2	2	2	0	0	1,00	1,00
Середньорічна вартість основних засобів	1074,3	1042,9	1042,9	-31,4	0	0,97	1,00
Чистий прибуток (збиток)	-9,1	620,8	-467,7	629,9	-1088,5	-68,22	-0,75
Фондомісткість	0,993	0,445	1,246	-0,548	0,801	0,45	2,80
Фондовіддача	1,007	2,245	0,802	1,238	-1,443	2,23	0,36
Фондоозброєність	537,15	521,45	521,45	-15,7	0	0,97	1,00
Фондорентабельність	-	0,595	-	-	-	-	-

Аналізуючи показники з таблиці 2.2, можна спостерігати стабільність середньорічної вартості основних засобів і значний зниження обсягу виробництва та чистого прибутку протягом періоду з 2021 по 2023 рік.

За аналізований період, чистий дохід зменшився на 245,2 тис. грн, а чистий прибуток - на 458,6 тис. грн. У той же час, середньорічна залишкова вартість основних засобів залишалась майже стабільною. Ці фактори негативно позначилися на фондовіддачі основних засобів, яка зменшилась з 81,007 грн/грн у 2021 році до 0,802 грн/грн у 2023 році.

Слід відзначити коливання фондоозброєності, як наслідок стабільності середньорічної вартості основних засобів і стабільності середньооблікової чисельності працівників.

Фондорентабельність значно зменшилась внаслідок незмінної середньорічної вартості основних засобів та зниження чистого прибутку. У 2022 році цей показник становив 59,5%.

Для досягнення ефективної роботи підприємства необхідна оптимальна структура оборотних засобів. Структуру та динаміку стану оборотних засобів розглянуто у таблицях 2.3 та 2.4.

Таблиця 2.3

Структура оборотних активів

Показники	Роки			Абсолютне відхилення		Коефіцієнт зростання	
	2021	2022	2023	2022-2021	2023-2022	2022/2021	2023/2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Запаси	2,8			-2,8	0	0,00	#DIV/0!
Дебіторська заборгованість	105	96,2	135,6	-8,8	39,4	0,92	1,41
Гроші та їх еквіваленти	49,8	673,3	148,7	623,5	-524,6	13,52	0,22
Витрати майбутніх періодів							
Інші оборотні активи							
Всього	157,6	769,5	284,3	611,9	-485,2	4,88	0,37

Аналізуючи таблицю 2.3, варто відзначити значну питому вагу дебіторської заборгованості у вартості оборотних активів. У 2021 році її вартість становила 105 тис. грн, а в 2023 році вона зросла до 135,6 тис. грн. Це пояснюється нестабільною економічною ситуацією в країні та суттєвим зростанням закупівельних цін. Позитивною тенденцією є відсутність запасів на підприємстві. Структуру оборотних активів та їх динаміку представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Показники структури оборотних активів

Показники	Роки			Абсолютне відхилення		Коефіцієнт зростання	
	2021	2022	2023	2022-2021	2023-2022	2022/2021	2023/2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Запаси	1,777			-1,777			
Дебіторська заборгованість	66,624	12,502	47,696	-54,122	35,194	0,19	3,82
Гроші та їх еквіваленти	31,599	87,498	52,304	55,899	-35,194	2,77	0,60
Витрати майбутніх періодів							
Інші оборотні активи							
Всього	100	100	100	0	0	1,00	1,00

Варто зазначити позитивну тенденцію зниження обсягу запасів, який скоротився з 769,5 тис. грн до 284,3 тис. грн.

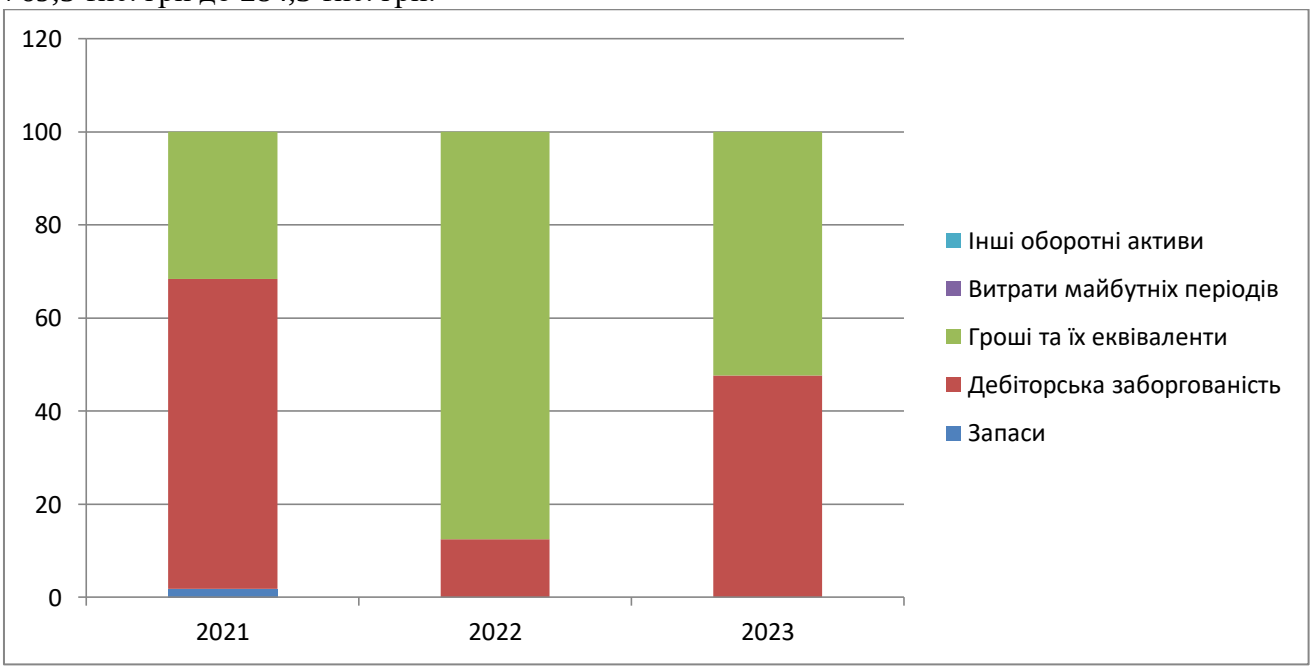

Рис.2.2. Структура оборотних активів

Показники ефективності використання оборотних засобів приведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

Динаміка показників ефективності використання оборотних активів

Показники	Роки			Абсолютне Відхилення		Коефіцієнт Зростання	
	2021	2022	2023	2022-2021	2023-2022	2022/2021	2023/2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Обсяг реалізованих робіт, тис.грн.	1081,9	2341,8	836,7	1259,9	-1505,1	2,16	0,36
Середньорічна вартість оборотних засобів, тис.грн.	157,6	769,5	284,3	611,9	-485,2	4,88	0,37
Коефіцієнт оборотності	6,865	3,043	2,943	-3,822	-0,1	0,44	0,97
Коефіцієнт завантаження	0,146	0,329	0,34	0,183	0,011	2,25	1,03
Число днів в аналізованому періоді, дні	360	360	360	0	0	1,00	1,00

Тривалість обороту, дні	52,44	118,29	122,32	65,85	4,03	2,26	1,03

Аналізуючи табл.2.5, можна зробити висновок щодо оборотності оборотних активів. Динаміка коефіцієнта оборотності є негативною: у 2021 році він становив 6,865, а вже у 2023 році – 2,943, тобто зменшився на 3,922 пункти. Для нашого підприємства це негативний сигнал, оскільки вказує на зниження обороту оборотних активів, тобто суми, отриманої з кожної гривні реалізованих робіт. Розглядаючи рис.2.3, можна спостерігати показники ефективності використання оборотних активів.

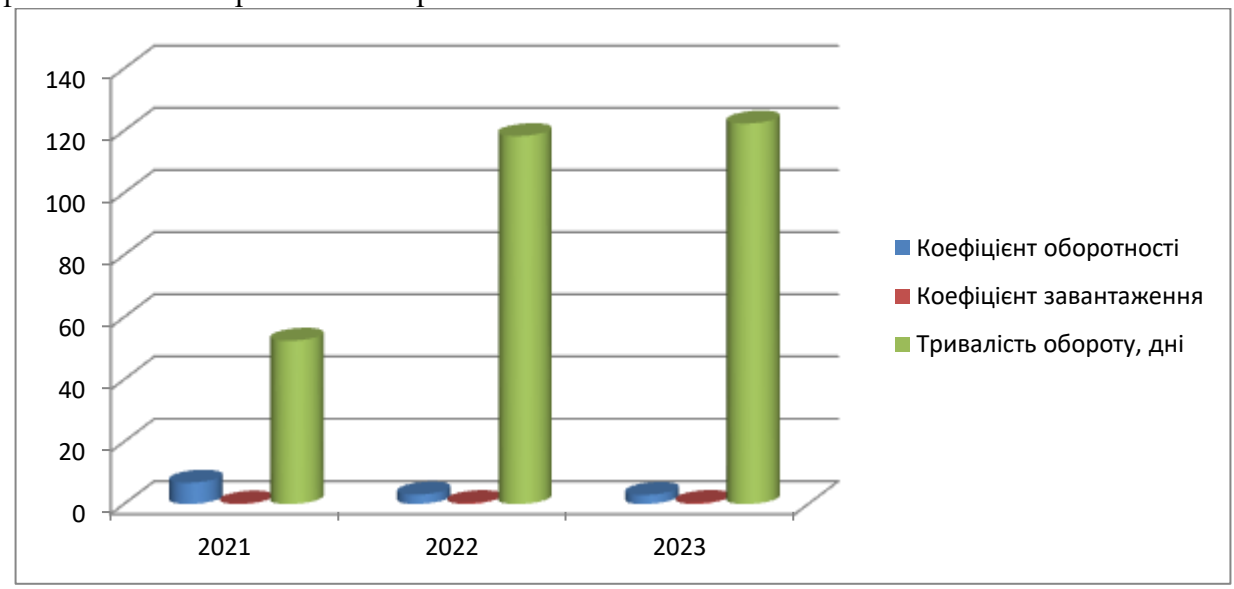

Рис. 2.3. Розвиток показників ефективності використання оборотних активів

У 2021 році тривалість одного обороту становила 52 дні, у 2022 році вона збільшилась на 65,85 днів, а вже у 2023 році цей показник досяг 122 дня, що призвело до зниження оборотності оборотних засобів на 97%.

Зростання коефіцієнта завантаження та збільшення тривалості обороту оборотних засобів свідчать про неефективну оптимізацію їх структури та погіршення ефективності їх використання.

Доходи, витрати та фінансові результати не є просто заключним етапом облікової процедури, а представляють сферу бухгалтерського обліку, яка перетинається з економічною статистикою та фінансовим аналізом. Остаточним фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток. Фінансові результати визначаються шляхом розрахунку доходів та відповідних витрат підприємства.

Для аналізу структури доходів ми побудуємо аналітичну табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка доходів

Показники	Роки			Абсолютне відхилення		Темп зміни	
	2021	2022	2023	2022-2021	2023-2022	2022/2021	2023\/2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації робіт	1081,9	2341,8	836,7	1259,9	-1505,1	2,16	0,36
Інші операційні доходи	-	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	-	-	-	-	-	-	-
Разом доходи	1081,9	2341,8	836,7	1259,9	-1505,1	2,16	0,36

Рентабельність підприємства визначається здатністю покривати витрати та отримувати прибуток в результаті реалізації продукції. Однак сума прибутку та рівень рентабельності зазвичай змінюються не в однаковій пропорції, іноді

навіть у протилежних напрямках: прибуток може зростати швидше, ніж рентабельність. Показники рентабельності відображають ефективність витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції в цілому або окремих її видів. Вони також відображають рівень використання усіх коштів підприємства, які були залучені та витрачені протягом виробничого циклу.

Аналіз показників рентабельності має велике значення. Він використовується для вибору асортименту та структури продукції, оцінки можливостей збільшення прибутку шляхом випуску більш рентабельних товарів, а також як інструмент інвестиційної політики та ціноутворення. Аналіз є необхідним для оцінки загального рівня рентабельності підприємства та визначення напрямку.

При обчисленні рентабельності продукції необхідно враховувати вплив таких факторів:

- зміну ринкових цін на продукцію підприємства;
- зміну ставки податку на додану вартість;
- зміну рівня собівартості продукції з урахуванням всіх факторів, що на неї впливають.

Розрахунок показників рентабельності для досліджуваного підприємства наведений у таблиці 2.7

Таблиця 2.7

Зміна рентабельності підприємства

Показники	Роки			Абсолютне відхилення		Темп зміни	
	2021	2022	2023	2022-2022	2023-2022	2022/2021	2023/2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-9,1	620,8	-467,7	629,9	-1088,5	-68,220	-0,753
Середня сума загального капіталу, тис. грн.	508,3	1135,6	650,4	627,3	-485,2	2,234	0,573
Середня сума оборотного капіталу, тис. грн.	4073	4024,4	4093,8	-48,6	69,4	0,988	1,017
Середня сума основного капіталу, тис. грн.	1074,3	1042,9	1042,9	-31,4	0	0,971	1,000
Виручка від реалізації, тис. грн.	1081,9	2341,8	836,7	1259,9	-1505,1	2,165	0,357
Рентабельність, в % до: загального капіталу	-	54,67	-				
оборотного капіталу	-	15,43	-				
основного капіталу	-	59,53	-				
реалізації	-	26,51	-				

Згідно з представленою таблицею, очевидно, що протягом 2021-2023 років підприємство забезпечувало рентабельність своєї діяльності.

Слід зауважити, що варто відзначити позитивний аспект: темп зростання виручки від реалізації перевищує темп зростання собівартості продукції. Також важливим є збільшення рентабельності реалізованої продукції.

В таблиці 2.8 представлені основні економічні показники діяльності підприємства.

Зауважується, що обсяг реалізованих робіт у 2022 році збільшився на 1259,9 тис. грн. порівняно з 2021 роком, а в 2023 році порівняно з 2022 роком зменшився на 1505,1 тис. грн. У той же час, собівартість реалізованих робіт зросла на 630 тис. грн. порівняно з 2021 роком у 2022 році, а в 2023 році порівняно з 2022 роком зменшилася на 416,6 тис. грн.

Таблиця 2.8

Економічні показники діяльності Чернівське СТ

№	Показник	Один, вим.	Роки			Абсолютне відхилення	
			2021	2022	2023	2022-2021	2023-2022
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Дохід від реалізації робіт	тис. грн.	1081,9	2341,8	836,7	1259,9	-1505,1
2.	Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	1091	1721	1304,4	630	-416,6
3.	Чистий прибуток (збиток)		-9,1	620,8	-467,7	629,9	-1088,5
5	Рентабельність реалізованих робіт	%		36,07		36,07	-36,07
6	Середньооблікова чисельність працюючих	чол.	2	2	2	0	0
7	Середньорічна продуктивність праці	тис. грн./ особу	540,95	1170,9	418,35	629,95	-752,55
8	Середньорічна вартість основних засобів	тис. грн.	1074,3	1042,9	1042,9	-31,4	0
9	Фондомісткість	грн./грн.	0,993	0,445	1,246	-0,548	0,801
10	Фондовіддача	грн./грн.	1,007	2,245	0,802	1,238	-1,443
11	Фондоозброєність	грн./грн.	537,15	521,45	521,45	-15,7	0
12	Середньорічна вартість оборотних активів	тис. грн.	4073	4024,4	4093,8	-48,6	69,4
13	Коефіцієнт оборотності	-	6,865	3,043	2,943	-3,822	-0,1
14	Коефіцієнт завантаження		0,146	0,329	0,34	0,183	0,011

На підприємстві спостерігається стабільність середньоспискової чисельності працівників. Негативною є тенденція зниження середньомісячної заробітної плати в 2023 році на 1690 гривень порівняно з 2022 роком. Середньорічна вартість основних засобів залишалася незмінною. Фондовіддача, що вказує, скільки продукції припадає на одиницю засобів, складала у 2021 році 1,007 гривні за гривню засобів, у 2022 році – 2,245 гривні за гривню засобів, а у 2023 році – 0,802 гривні за гривню засобів.

Чернівське СТ працювало прибутково та рентабельно протягом 2021-2023 років.

Отже, аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства свідчить про його нестабільність протягом останніх трьох років, але використання виробничих ресурсів та фінансові результати показують тенденцію до погіршення.

2.2. Організація первинного обліку орендних угод

Попри зміни в системі бухгалтерського обліку в Україні, наразі ще не існує однозначної методології для документування та аналізу орендних операцій.

З введенням в дію Податкового кодексу України важливість первинних документів стає ще більш актуальною, оскільки вони необхідні для визнання податкових доходів і витрат.

Первинні документи є основою для руху облікової інформації та забезпечують записи, необхідні для безперервного відображення господарської діяльності підприємств. При цьому документи включаються до обліку лише після їх ретельної перевірки на відповідність законодавству та належну форму.

Первинні документи різняться за змістом, формою та структурою, а їх заповнення регламентується різними нормативними актами. Однак існують загальні вимоги, які обов'язкові для всіх первинних документів та повинні дотримуватися всіма суб'єктами господарювання. Ці вимоги закріплені у статті 9 Закону № 996 – XIV та відображені в нормах Положення № 88.

Згідно з Положенням № 88, підприємства можуть використовувати власні розроблені бланки, які для юридичної сили і доказовості повинні містити певні обов'язкові реквізити. Серед цих реквізитів: назва підприємства, яке складає документ, назва самого документа (форми), дата і місце складання, зміст, обсяг та одиниці виміру господарської операції, посада осіб і їх особистий підпис, який ідентифікує особу, відповідальну за здійснення та правильне оформлення операції.

На підприємстві розробляється облікова політика, яка визначається для організації та проведення бухгалтерського обліку. У цій політиці вказується вибір конкретних методів, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку, що базуються на встановлених правилах і особливостях діяльності підприємства.

Для належного документування господарських операцій на підприємстві, необхідно спочатку скласти перелік операцій, які підлягають документуванню. Потім визначити, якими конкретно документами буде оформлено кожен вид операції, включаючи кількість екземплярів кожного документа та їх призначення. Крім того, необхідно встановити порядок складання кожного виду документа.

Потребує розв'язання питання щодо необхідності складання "Акту приймання-передачі наданих послуг" у контексті оренди основних засобів, що породжує багато дискусій.

Важливо відзначити, що передача основних засобів в оренду та їх повернення оформлюється актом приймання-передачі, який підписується обома сторонами договору. Цей акт визначає початок терміну договору оренди, що розраховується з моменту передачі активу.

Хоча акт виконаних робіт (наданих послуг) є первинним документом для підтвердження факту господарської операції в організаціях, складання такого акту щомісячно за договором оренди не передбачено нормативними актами. Це пояснюється тим, що оренда, згідно з Цивільним кодексом, не розглядається як послуга або робота.

Важливо зазначити, що з погляду оподаткування оренда розглядається як послуга. Така точка зору виражена в листі Державної податкової адміністрації України від 5 жовтня 2006 року № 34/6/15-1116. Згідно з цим листом, підставою для нарахування орендної плати є правильно скомпонований акт приймання-передачі основного засобу та виставлені рахунки орендодавця. Однак, цей лист не вказує на обов'язковість підписування актів, лише зазначає, що вартість комунальних послуг може бути включена орендарями до витрат за рахунками, виданими орендодавцями.

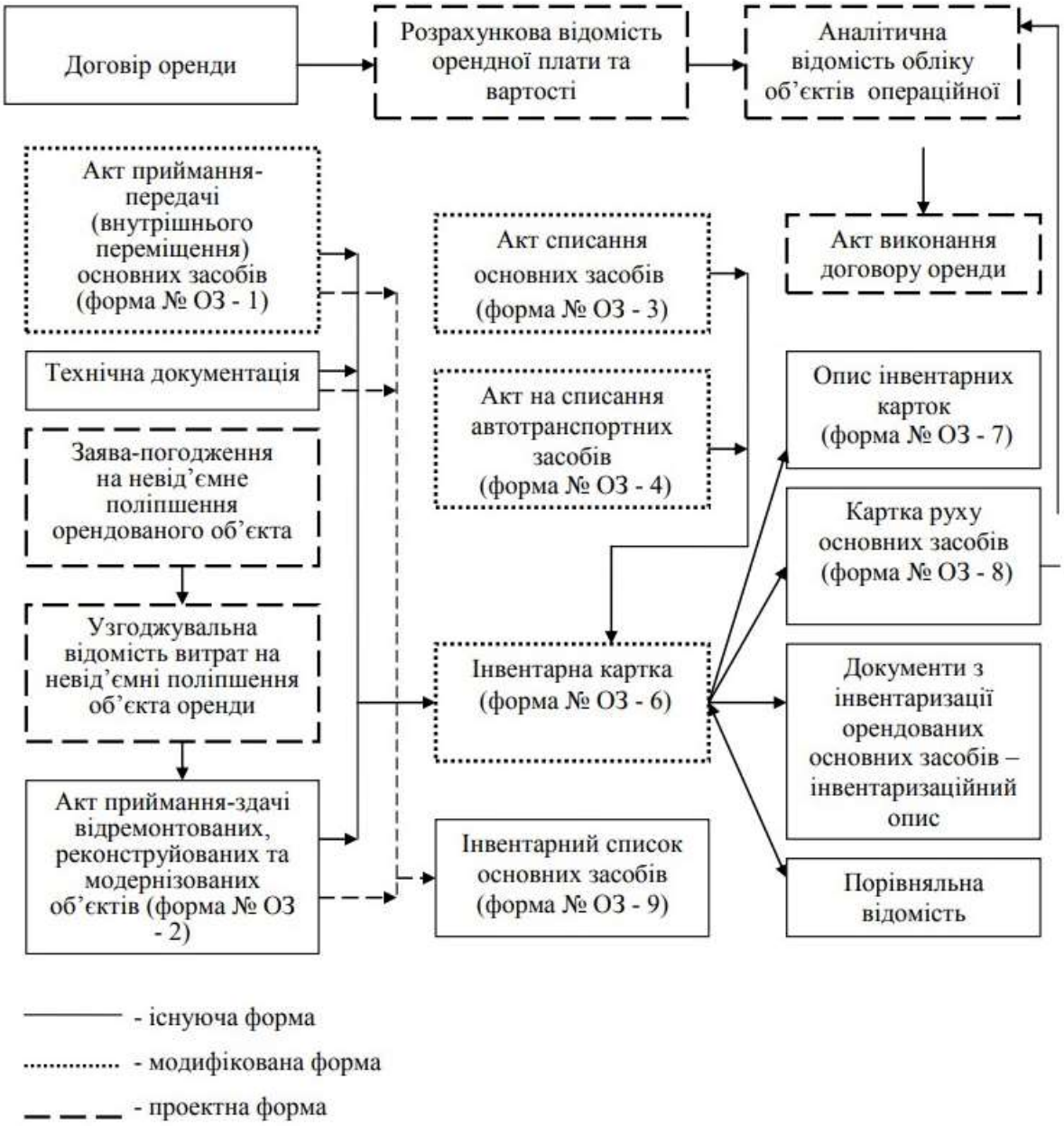

Рис. 2.4. Організація обліку операційної оренди основних засобів

Звісно, наочною стає необхідність узгодження питання щодо оформлення акту приймання-передачі наданих послуг у контексті податкового законодавства. Бо, безумовно, у бухгалтерському обліку саме договір та акт приймання-передачі в оренду основного засобу є документами, передбаченими законом, які підтверджують фактичні орендні відносини.

З метою ефективного контролю за наявністю, станом, напрямами та ефективністю використання переданих в оренду основних засобів, рекомендується підприємствам впроваджувати акт виконання договору оренди. Цей документ може бути використаний як підстава для застосування штрафних санкцій у випадку невиконання зобов'язань, а в деяких випадках - для розірвання договору оренди.

Ще одне питання, яке потребує вирішення, - це документальне підтвердження оренди в обліку, зокрема, можливість використання рахунку-фактури як первинного документа обліку операцій з оренди.

Отже, при вивченні цього питання встановлено, що рахунок-фактура - це звичайний фінансовий документ, який видавач виписує для кожної поставки товарів, а також при виконанні робіт чи наданні послуг.

Так, на рахунку-фактурі мають бути вказані дані про товари і їхню ціну, а також найменування та адреси продавця і покупця. Окрім цього, серед основних реквізитів

обов'язково зазначається ставка податку на додану вартість, сума податку та загальна вартість товарів (робіт, послуг).

Відповідно до податкового законодавства, платники податку зобов'язані складати рахунок-фактуру та вести журнал обліку отриманих і виставлених рахунків-фактур. Рахунок-фактура повинен бути оформлений не пізніше, ніж через п'ять днів з дати відвантаження товарів, в одному примірнику, і підписаний керівником та головним бухгалтером чи особою, яка має відповідне уповноваження за наказом або довіреністю організації.

Певне, рахунок-фактура, згідно з його призначенням, не відповідає стандартним ознакам первинного документа, оскільки не фіксує конкретну господарську операцію, розпорядження або дозвіл на проведення господарської операції. Він має скоріше інформаційний характер. Також, форма рахунку-фактури не входить до числа стандартних форм, які затверджуються державним комітетом статистики України, і її застосування нормативно-правовими актами не передбачено. Тому при складанні рахунку-фактури слід керуватися нормами Закону України № 996-XIV.

Після проведеного аналізу цього аспекту можна зробити висновок щодо заповнення рахунку-фактури, який є одним із ключових документів для контролю за оподатковуваним оборотом та обчислення податку на додану вартість. Податкове законодавство встановлює особливі вимоги щодо цього процесу.

Отже, для цілей оподаткування відповідно оформлені рахунки-фактури на оплату орендної плати та додаткових послуг, які надаються за договором, має виставляти орендодавець орендарю. У випадку, коли орендодавцем є Фонд державного майна України, доцільно закріпити на законодавчому рівні обов'язок оформлення рахунків-фактур та покласти на баланс утримувача основних засобів, переданих в оренду, обов'язок виписувати рахунки-фактури на суму нарахованої орендної плати з відображенням окремого рядка податку на додану вартість, а також актів приймання-передачі.

Так, визначення звітного періоду становить перше завдання на практиці, оскільки воно може варіюватися від підприємства до підприємства - для одних це може бути місяць, для інших - квартал. У зв'язку з цим, з урахуванням особливостей нарахування орендної плати за нерухоме майно, варто розглянути можливість виставлення рахунку-фактури на оплату щомісяця. Такий підхід дозволить забезпечити більш прозорий та регулярний контроль за платежами, а також врахувати індекс інфляції при визначенні орендної плати.

2.3 Принципи ведення обліку орендних операцій, включаючи синтетичний та аналітичний підходи

Згідно з чинним законодавством, у випадку операційної оренди, орендар не стає власником орендованого майна. Він отримує лише право володіння та користування цим майном в межах угоди про оренду. Це означає, що орендований об'єкт не включається до складу основних засобів підприємства та не відображається у його балансі. Замість цього, згідно з Інструкцією № 291, його вартість обліковується на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи".

На позабалансовому рахунку 01 відображається облік усіх активів, які не є власністю підприємства, але знаходяться в його операційному господарюванні на умовах оренди.

На рахунку 01 збільшення залишку відбувається під час обліку прийняття на орендовані об’єкти, а зменшення - при їх поверненні орендодавцю або в разі передачі заборгованості за орендовані активи на баланс.

Цей позабалансовий рахунок призначений для:

- Контролю за використанням матеріальних цінностей, що не є власністю підприємства.
- Здійснення контролю за збереженням цих матеріальних цінностей.
- Забезпечення всебічної та повної інформації для потреб управління, оцінки кредиторської заборгованості та фінансової стійкості підприємства.

Необхідно відзначити недолік в організації обліку на підприємствах-орендарях. Інструкція № 291 не враховує те, що в оренду можуть бути здані різноманітні неспоживані речі і не передбачає ведення спеціальних позабалансових рахунків чи субрахунків для цього майна. На нашу думку, організація аналітичного обліку об'єктів оренди має здійснюватися як за кожним конкретним об'єктом, так і за напрямками їх використання. Це забезпечить точність та достовірність інформації, необхідної для аналізу, контролю та управління. Тому для підвищення оперативності й достовірності облікових даних орендареві доцільно відображати отримані об'єкти основних засобів в оренду на рахунках аналітичного обліку, запропонованих у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8.

Список аналітичних рахунків для обліку орендованих об'єктів основних засобів у підприємства-орендаря

Назва рахунку	Назва субрахунку (аналітичного рахунку)
01 «Орендовані необоротні активи»	011 «Земельні ділянки, отримані в операційну оренду»
	012 «Капітальні витрати на поліпшення орендованих земель»
	013 «Будинки та споруди, отримані в операційну оренду»
	014 «Машини та обладнання, отримані в операційну оренду»
	015 «Транспортні засоби, отримані в операційну оренду»
	016 «Інструменти, прилади та інвентар, отримані в операційну оренду»

На законодавчому рівні рекомендується розширити План рахунків бухгалтерського обліку, який був затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, та супроводжуючу інструкцію з застосування цих рахунків, шляхом включення нових субрахунків. Таку позицію підтримує Трофімов О.В. [75, с. 74], відзначаючи, що використання позабалансового рахунку "Орендовані основні засоби" є однією з "парадоксальних" ситуацій у бухгалтерському обліку, яка вимагає подальшого теоретичного уточнення та практичного уточнення. З економічної точки зору необхідно враховувати виконання умов договорів.

Так, в бухгалтерському обліку орендаря при отриманні нерухомості в оренду відображаються на рахунках наступні об'єкти: сам об'єкт оренди, оплата оренди, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт орендованого об'єкта.

Окрім поточних зобов'язань, орендар має відповідальність перед орендодавцем за орендоване майно і зобов'язаний компенсувати його вартість у разі завдання шкоди. Дата відображення орендованого об'єкта на балансових та позабалансових рахунках бухгалтерського обліку вважається моментом прийняття на облік. Відповідно до Інструкції № 291, орендар відображає орендований об'єкт на позабалансовому рахунку з балансовою (залишковою) і первісною вартістю, яка вказана в договорі.

Відповідно до пункту 8 ПСБО 14 "Оренда", об'єкт операційної оренди має бути відображений орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду.

Згідно з цим, важливою є не тільки відповідність балансової (залишкової) вартості орендодавця та вартості, зазначеної у договорі про оренду, але й можлива різниця в цих значеннях може впливати на обсяг відповідальності орендаря. Тому важливо, щоб угода про оренду відображала справедливу вартість, що зацікавлює орендаря.

Отже, відповідно до "Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій", переданий у оренду об'єкт продовжує відображатися на балансі на рахунку 10 "Основні засоби". Однак, враховуючи особливості операційної оренди, що передбачає передачу об'єкта на користування, а не на праві власності, ми рекомендуємо розглянути можливість використання окремих субрахунків третього порядку для обліку таких об'єктів. Такий підхід дозволить більш точно

відображати рух цих об'єктів та забезпечить більшу чіткість в управлінні фінансовими даними.

Так, цей підхід може бути ефективним і відповідати потребам підприємства без необхідності внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку. Складання робочого плану рахунків дозволяє включити нові субрахунки (рахунки другого, третього порядку) до рахунку 10 "Основні засоби" з використанням кодів субрахунків, визначених у вже існуючому Плані рахунків. Такий підхід забезпечить уніфікованість та зручність у веденні обліку, а також дозволить відображати операції з орендованими об'єктами відповідно до потреб і специфіки підприємства.

Таблиця 2.9

Список рахунків, які використовуються для обліку орендованих об'єктів основних засобів у підприємства-орендодавця

Назва рахунку	Код субрахунку	Назва субрахунку (аналітичного рахунку)
10 «Основні засоби»	101 «Земельні ділянки»	011 «Земельні ділянки, отримані в операційну оренду»
	102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	012 «Капітальні витрати на поліпшення орендованих земель»
	103 «Будинки та споруди»	013 «Будинки та споруди, отримані в операційну оренду»
	104 «Машини та обладнання»	014 «Машини та обладнання, отримані в операційну оренду»
	105 «Транспортні засоби»	015 «Транспортні засоби, отримані в операційну оренду»
	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	016 «Інструменти, прилади та інвентар, отримані в операційну оренду»

На нашу думку, така деталізація рахунка 10 «Основні засоби» підвищить ефективність бухгалтерського обліку на підприємстві та дозволить визначити частку переданих в оренду основних засобів у загальній їх вартості. Нарахування амортизації протягом строку корисного використання переданого в операційну оренду об'єкта також здійснюється орендодавцем. Орендодавець повинен відображати нарахування амортизації на об'єкт операційної оренди на відповідних субрахунках рахунка 13 «Знос необоротних активів».

Таблиця 2.10

Список аналітичних рахунків для обліку зносу на об'єктах основних засобів, які знаходяться в оренді у орендодавця.

Назва рахунка	Код субрахунку	Назва субрахунку (аналітичного рахунка)
13 «Знос необоротних активів»	131 «Знос основних засобів»	1311 «Капітальні витрати на поліпшення земель переданих в операційну оренду»
		1312 «Знос будинків та споруд, переданих в операційну оренду»
		1313 «Знос машин та обладнання, переданих в операційну оренду»
		1314 «Знос транспортних засобів, переданих в операційну оренду»
		1315 «Знос інструментів, приладів та інвентарю, переданих в операційну оренду

Такий підхід дозволить відображати інформацію про нараховану амортизацію на об'єкт, переданий в операційну оренду, що на практиці забезпечить достовірність та повноту інформації про стан основних засобів на підприємстві.

Кожен об'єкт основних засобів отримує свій унікальний інвентарний номер для аналітичного обліку та контролю за його використанням. Цей номер залишається при об'єкті протягом усього часу його перебування на підприємстві. Якщо об'єкти основних засобів знаходяться в оренді, їм може бути призначений інвентарний номер орендодавця, якщо орендар не присвоїв своїм об'єктам основних засобів власного інвентарного номера.

Невирішені питання, пов'язані з відображенням результатів операційної оренди в обліку на державних підприємствах, виникають внаслідок національного законодавства, що регулює взаємовідносини між сторонами оренди. Зокрема, відповідно до пункту 17 П(С)БО 14 "Оренда", дохід від операційної оренди в орендодавця визнається як інші операційні доходи за відповідний звітний період на прямолінійній основі протягом терміну оренди.

Згідно з інструкцією № 291, якщо надання майна в оренду є основним видом діяльності підприємства, доходи обліковуються на рахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг". На субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів" узагальнюється інформація про доходи від оренди майна, якщо ця діяльність не є предметом створення підприємства. Згідно з принципом нарахування і відповідності доходів і витрат, іншому операційному доходу орендодавця відповідають інші операційні витрати, понесені у зв’язку з одержанням такого доходу. Доходи, облік яких ведеться на рахунку 713 і в подальшому переноситься на рахунок 791, порівнюються з витратами, облік яких ведеться на рахунках 977 та 949. А доходи, облік яких ведеться на рахунку 703 та інформація з якого переноситься на рахунок 791, порівнюються з витратами, облік яких ведеться на одному з рахунків: 23, 91, 92.

2.3. Відображення орендних операцій в бухгалтерській звітності

Бухгалтерська звітність - це система узагальнення показників, що характеризують господарсько-фінансову діяльність підприємств за попередній період (місяць, квартал, рік). Бухгалтерська звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Узагальнені вимоги П(С)БО 14 до відображення операцій з фінансовою орендою у фінансових звітах орендаря та орендодавця можна знайти у таблиці 2.11.

Розглянемо кожен з вищенаведених об'єктів обліку.

Таблиця 2.11

Представлення в фінансовій звітності операцій, пов'язаних з операційною орендою.

Орендар						
Актив, отриманий на умовах операційної оренди				Витрати на укладання угоди	Орендна плата	
Вартість	Амортизація	Витрати на підтримання в робочому стані Витрати на поліпшення	Витрати на поліпшення		Нарахована	Сплачена
Поза балансом на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»	-	У складі витрат На балансі протягом строку орендної дороги	На балансі протягом строку орендної дороги	-	У складі витрат звітного періоду	У складі витрат майбутніх періодів
ОРЕНДОДАВЕЦЬ						
На балансі на рахунках - 10 «Основні засоби», - 11 «Інші необоротні	Нараховується відповідно до способу отримання економічних вигод	-	На балансі за умови згоди на їх відшкодування	У складі витрат звітного періоду	У складі доходів звітного періоду Рахунок 713	У складі доходів майбутніх періодів (рахунок 69), з

активи - 12 «Нематеріальні активи»						поступовим включенням до доходів звітного періоду Рахунок 713

У контексті постійного розвитку вітчизняного ринку орендних послуг, виникає потреба у створенні єдиної системи обліку та складання фінансової звітності для всіх учасників орендних відносин. Ця система відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ).

У примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

1) Первісну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу.

2) Загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди.

3) Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів).

4) Суму майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за угодами не відмовної суборенди.

5) Короткий опис чинних орендних угод.

Орендодавці-виробники також надають інформацію про резерв сумнівних боргів на дату балансу, що стосується дебіторської заборгованості орендарів. Фінансова оренда відображається у фінансовій звітності орендодавців. Орендодавці мають визнавати активи, що утримуються відповідно до угод про фінансову оренду, у своїх звітах про фінансовий стан і представляти їх як дебіторську заборгованість за сумою, еквівалентною чистим інвестиціям у оренду. Орендодавці часто поносять первісні прямі витрати, які включають суми за комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати, що є додатковими і безпосередньо пов'язані з переговорами та укладанням угоди про оренду. Ці витрати не включають загальні накладні витрати, такі як ті, що понесені групою збуту та маркетингу.

У випадку фінансової оренди (за винятком тих, що пов'язані з орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами), первісні витрати включаються до початкової оцінки дебіторської заборгованості за фінансовою орендою та зменшують суму доходу, який визначається протягом строку оренди. При цьому припустима ставка відсотка при оренді визначається таким чином, щоб первісні прямі витрати автоматично входили до складу дебіторської заборгованості за фінансовою орендою, тому немає потреби в їх окремому включенні.

Витрати, пов'язані з проведенням переговорів та укладанням угод про оренду орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами, не враховуються при визначенні первісних прямих витрат. Ці витрати виключаються з чистих інвестицій в оренду і враховуються як витрати тільки у випадку визнання доходу від продажу. Це, як правило, відбувається на початку строку оренди при фінансовій оренді.

Орендодавці-виробники або орендодавці-дилери мають визнавати прибуток або збиток від продажу за звітний період відповідно до політики, яку вони застосовують у безпосередніх продажах. У випадку встановлення штучно занижених ставок відсотка, прибуток від продажу повинен обмежуватися прибутком, який був би отриманий при нарахуванні ринкової ставки відсотка. Витрати, які орендодавці-виробники або орендодавці-дилери понесли у зв'язку з проведенням переговорів та укладанням угод про оренду, повинні бути визнані як витрати тільки у випадку визнання доходу від продажу. Часто виробники або дилери пропонують своїм клієнтам вибір: купити актив або взяти його в оренду.

Фінансова оренда активу, яку здійснює орендодавець-виробник або орендодавець-дилер, може призвести до двох видів доходу:

а) Прибуток або збиток, що еквівалентний прибутку або збитку, отриманому від безпосереднього продажу активу, який відбувається за нормальними ринковими цінами, враховуючи будь-які прийнятні знижки через значний обсяг або торгові умови.

б) Фінансовий дохід, отримуваний протягом терміну оренди.

Орендодавцям слід розкривати таку інформацію про фінансову оренду:

а) Узгодження між валовими інвестиціями в оренду на кінець звітного періоду та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду. Крім того, суб'єктам господарювання слід розкривати валові інвестиції в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду, за кожний з таких періодів:

б) Не більше одного року;

в) Більше одного року, але не більше п'яти років;

г) Більше п'яти років;

д) Незароблений фінансовий дохід;

е) Суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;

г) Накопичене забезпечення сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню;

ґ) Непередбачені орендні платежі, визнані як прибутки за період;

д) Загальний опис значних угод орендодавця про оренду.

Часто важливим є розкриття інформації про валові інвестиції, з врахуванням незаробленого доходу, в нові види діяльності, що додалися протягом облікового періоду, після вирахування відповідних сум від анульованих угод про оренду. Орендодавцям слід подавати у звітах про фінансовий стан активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, відповідно до характеру активу. Дохід від оренди за угодами про операційну оренду слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не передбачає відображення вигоди користувача з часом, а застосування такої системи не зменшує отримані вигоди.

РОЗДІЛ 3 ОЦІНКА ПРОЦЕСУ КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Управління та методи контролю орендних операцій на підприємстві.

Чітка організація контролю за суб'єктами господарювання є необхідною передумовою для ефективного управління та раціонального використання майна, зокрема, орендованого. Контроль над орендними операціями є важливою складовою управління, оскільки від нього залежить ефективність господарської діяльності. Він дозволяє виявляти та виправляти відхилення та порушення у відображенні орендних операцій, а також впливає на фінансовий результат підприємства.

За Боримською К. П., контроль орендних операцій описується як процес спостереження та перевірки проведення господарських операцій, які впливають на структуру майна підприємства, що перебуває у користуванні без права власності, і мають вплив на формування витрат на виробництво продукції або надання послуг, а також на фінансовий результат підприємства в цілому. Цей процес спрямований на виявлення відхилень та порушень з метою забезпечення ефективної діяльності суб'єкта господарювання.

Головна мета контролю орендних операцій на підприємстві полягає в виявленні та попередженні порушень і відхилень, оцінці доцільності та раціональності проведення оренди, а також в перевірці достовірності їх відображення в обліку та правильності нарахування та сплати орендних платежів. Одним із невід’ємних аспектів бухгалтерського обліку є відображення орендних операцій, яке є основою для формування фінансової звітності та підставою для проведення контролю. Об’єктами контролю є первинні документи, реєстри синтетичного, аналітичного та управлінського обліку, а також облікова політика підприємства. Ці документальні джерела надають фактографічну інформацію, яка узагальнюється на рівні рисунку 3.1.

Рис. 3.1. Узагальнена інформація про контроль орендних операцій

Внутрішній контроль базується на методичних прийомах, що поділяються на розрахунково-аналітичні, документальні та фактичні (див. рис. 3.2). Документальний контроль ґрунтується на аналізі договорів оренди та перевірці проведення орендних операцій і наступних відносин.

Рис. 3.2. Методичні засади контролю орендних операцій

Під час документального контролю важливо з'ясувати політику обліку орендованих активів та будь-які зміни, що можуть виникнути, включаючи

методику нарахування амортизації. Також важливо отримати всю необхідну інформацію про об’єкти, передані чи отримані в операційну або фінансову оренду, та перевірити правильність розрахунків орендної плати і її віднесення на доходи або витрати.

На підприємстві внутрішні перевірки, як форма внутрішнього контролю, відіграють ключову роль у забезпеченні ефективності та правильності орендних операцій. Основні завдання внутрішнього контролю орендних операцій у цій компанії включають:

1) Оцінка обґрунтованості та своєчасності розробки планових показників доцільності залучення орендованого майна.

2) Перевірка достовірності щомісячного нарахування зносу за об’єктами нерухомого майна, що надається в оперативну оренду.

3) Визначення відповідності підприємством податкового законодавства стосовно операцій, пов’язаних із нерухомим майном, що надається в оперативну оренду.

4) Перевірка повноти і точності нарахування орендної плати орендарю.

5) Аналіз повноти і своєчасності надходження орендної плати від орендаря.

6) Встановлення правильності обліку операцій із оперативної оренди на відповідних рахунках.

7) Перевірка нарахування доходу та витрат (зносу) і визначення фінансового результату від операцій із оперативної оренди.

8) Забезпечення економічної, юридичної і технічної достовірності інформації про витрати на утримання орендованого майна.

9) Контроль організаційного і методологічного взаємозв’язку і взаємообумовленості планової і облікової інформації.

10) Перевірка використання матеріалів стосовно ремонту орендованих об’єктів.

11) Виявлення і діагностика проблем, що виникають під час зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, і коригування планів діяльності.

Так, цілі проведення внутрішнього контролю орендних операцій на підприємстві включають виявлення відхилень і порушень, оцінку ефективності та раціональності використання орендованого майна, а також забезпечення законності та достовірності облікового відображення орендних операцій та зв'язаних з ними фінансових процесів. Це дозволить підприємству своєчасно реагувати на виявлені проблеми та приймати відповідні управлінські рішення для усунення недоліків у системі управління майном.

Завдання внутрішнього контролю орендних операцій визначать алгоритм контрольних дій суб'єктів контролю, спрямований на швидкий збір, обробку і узагальнення інформації щодо формування показників діяльності підприємства.

Так, об'єктами внутрішнього контролю операцій з оренди об'єктів майна підприємства є різні аспекти облікової політики, включаючи господарські операції, записи в первинних документах та облікових регістрах, а також звітність, що стосується орендованих об'єктів нерухомого майна. Також важливо враховувати інформацію про будь-які порушення ведення обліку таких операцій, а також недостачі та зловживання, які можуть бути відображені в актах ревізії, висновках аудиторів або постановах правоохоронних органів.

Виділення цих об'єктів внутрішнього контролю допоможе забезпечити своєчасну та повну інформацію про майнове забезпечення підприємства, а також про витрати, що можуть впливати на його фінансовий результат.

Так, визнання складових облікової політики є важливою складовою об'єктів внутрішнього контролю орендних операцій підприємства. Це допомагає забезпечити законність та правильність проведення бухгалтерського обліку орендних операцій. Облікова політика визначає правила та процедури обліку, які повинні бути дотримані при реєстрації, обліку та відображенні орендних операцій у фінансовій звітності підприємства.

Це включає в себе правильне нарахування орендних платежів, визнання зносу, відображення операцій у відповідних облікових записах та відповідність усіх процедур вимогам законодавства та стандартів бухгалтерського обліку. Визнання складових облікової політики допомагає уникнути помилок та

непорозумінь у веденні обліку, забезпечуючи тим самим правильність та достовірність фінансової звітності підприємства.

Так, поточний контроль включає в себе систему перевірок та контрольних процедур, спрямованих на аналіз господарських операцій, пов'язаних з орендними виплатами, у момент їх здійснення. Це дозволяє вчасно виявляти та реагувати на будь-які суттєві відхилення та порушення.

Застосування контрольних процедур дозволяє ідентифікувати основні недоліки в організації та обліковому відображенні орендних операцій, а також перевіряти правильність нарахування орендних платежів та відображення витрат на утримання орендованого майна. Це надає можливість управлінському персоналу підвищити ефективність здійснення діяльності підприємства, вживаючи необхідні коригувальні заходи для усунення виявлених недоліків і покращення процесів управління.

Таке застосування контролю дійсно забезпечує ефективне використання ресурсів та оптимальне функціонування системи ресурсозбереження. Це важливий аспект для збереження майна власника підприємства. Внутрішній контроль на підприємстві проводиться з урахуванням повної координації дій контролерів. Це означає, що вони встановлюють оптимальний розподіл своїх обов'язків та уникнення дублювання контрольних процедур для тих самих об'єктів контролю. Такий підхід дозволяє оптимізувати процес контролю, ефективно використовуючи ресурси та уникнувши зайвої роботи.

Під час внутрішнього контролю орендних операцій на підприємстві використовуються різноманітні доказові джерела інформації. Серед них:

1. Наказ про облікову політику підприємства з відповідними додатками.

2. Установчі документи, такі як статут, засновницький опис майна та організаційні документи.

3. Договори оренди, що регулюють відносини між сторонами щодо орендованого майна.

4. Первинні документи, які підтверджують надходження та передачу орендованого майна, нарахування амортизації, такі як накладні, акти приймання-передачі основних засобів, акти списання основних засобів тощо.

5. Страхові поліси, які підтверджують страхування орендованого майна.

6. Облікові регістри, такі як Журнал №4, що використовується для обліку господарських операцій з орендованими об’єктами нерухомого майна.

7. Фінансова звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

8. Інвентаризаційні описи, акти інвентаризації та порівняльні відомості, що дозволяють контролювати наявність та стан орендованих об'єктів майна.

Ці джерела інформації дозволяють забезпечити ефективний внутрішній контроль орендних операцій та забезпечити достовірність та законність бухгалтерського обліку цих операцій.

Під час документальної перевірки або опитування орендних операцій важливо звернути увагу на наступні аспекти:

1. Облікова політика та методи нарахування амортизації : Перевірка, які методи амортизації використовуються для оцінки орендованих основних засобів та чи залишаються вони сталими з часом.

2. Зміни в обліковій політиці і методах нарахування амортизації : Виявлення будь-яких змін у політиці обліку та методах нарахування амортизації та їх відповідність внутрішнім та зовнішнім вимогам.

3. Пояснення у примітках до звітності : Перевірка, чи належним чином пояснюється облік орендованих об'єктів та звітність щодо них у примітках до фінансової звітності.

4. Умови орендних договорів : Аналіз умов орендних договорів, включаючи умови щодо операційної оренди та відповідність ним орендованих об'єктів.

5. Відповідність обліку договорам : Перевірка, чи відповідає облік орендованих об'єктів угодам про оренду, зокрема, операційній оренді.

6. Визначення орендної плати : Контроль правильності визначення орендної плати за основні засоби та її відображення як доходу чи витрати для орендодавця чи орендаря.

Ці аспекти дозволять забезпечити правильний та законний облік орендних операцій та їх відображення у фінансовій звітності підприємства.

Так, на підприємстві наявна система контролю за обліком орендних операцій, що свідчить про уважний підхід до управління цим аспектом діяльності підприємства. Однак, як і у будь-якій системі, існують певні недоліки, які потребують уваги та вдосконалення.

Можливі недоліки включають:

1. Недостатня координація між контролерами : Якщо не належним чином скеровані обов'язки та відповідальність за контроль орендних операцій між працівниками, це може призвести до пропусків або недоліків у контрольному процесі.

2. Відсутність системи моніторингу та звітності: Брак системи моніторингу, яка вчасно несправно виявляє недоліки чи порушення, може ускладнити вчасне реагування та виправлення помилок.

3. Недостатнє навчання та підготовка персоналу : Якщо працівники, відповідальні за облік орендних операцій, не мають достатньої кваліфікації або не отримали достатньої підготовки, це може призвести до помилок у веденні обліку.

4. Недостатня автоматизація процесів : Відсутність ефективних інформаційних систем або програмного забезпечення для обліку орендних операцій може ускладнити контроль та аналіз цих операцій.

5. Відсутність механізмів внутрішнього аудиту : Недостатній обсяг або неефективність внутрішнього аудиту може призвести до того, що недоліки в системі контролю залишаються невиявленими.

Звернення уваги на ці аспекти та вжиття заходів для вдосконалення системи контролю допоможуть у покращенні ефективності та точності обліку орендних операцій у підприємстві.

3.2. Шляхи покращення механізмів контролю за орендними угодами на підприємстві

Для підвищення ефективності контролю за орендними операціями на Чернівське СТ, ми рекомендуємо провести зовнішній аудит.

Під час перевірки правильності проведення орендних операцій зовнішній аудитор в першу чергу повинен класифікувати оренду та ознайомитися з

методологічними засадами їх проведення в обліку і їх відображення у фінансовій звітності Чернівське СТ.

Зовнішній аудитор перевіряє правильність розрахунків мінімальних орендних платежів. Ці платежі, які повинні бути сплачені орендарем протягом терміну оренди, розраховуються так:

1) Для орендодавця - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

2) Для орендаря - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Під час проведення перевірки мінімальних орендних платежів, зовнішньому аудитору слід враховувати, що їх склад буде залежати від можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди або актив за ціною, нижчою за їх справедливу вартість на дату придбання.

У першому випадку (придбання об’єкта оренди), мінімальні орендні платежі складаються з двох складових:

1. Мінімальна орендна плата на весь строк оренди.

2. Сума, яку необхідно сплатити згідно з угодою на придбання об’єкта оренди.

У другій ситуації (придбанні активу), мінімальні орендні платежі складаються з двох компонентів:

1. Мінімальна орендна плата за весь строк оренди.

2. Сума, яку потрібно сплатити для придбання цього активу.

Зовнішньому аудитору необхідно враховувати залежність величини гарантованої ліквідаційної вартості від строку корисного застосування необоротних активів. Тому він повинен переконатися у відповідності визначення строку корисного застосування необоротних активів, зокрема, у разі, коли строк корисного застосування суттєво перевищує строк їх оренди. Такий підхід дозволяє з'ясувати раціональність визнання корисного застосування необоротних активів та обґрунтованість гарантованої ліквідаційної вартості, яка може бути відносно великою у випадку, коли строк корисного застосування перевищує строк оренди значно.

Крім того, слід пам’ятати, що при оренді існує як гарантована, так і негарантована орендодавцю ліквідаційна вартість необоротних активів.

Гарантована ліквідаційна вартість визначається наступним чином:

- Для орендаря - це частина ліквідаційної вартості, яка гарантується для сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною.

- Для орендодавця - це частина ліквідаційної вартості, яка гарантується для сплати орендарем або незалежною третьою стороною, яка здатна мати фінансову здатність відповісти за гарантію.

Гарантована ліквідаційна вартість - це сума, за якою орендар зобов'язаний придбати актив на вимогу орендодавця. Вона також може включати виручку від реалізації активу, яка гарантується орендодавцю орендарем або третьою стороною (гарантом).

Негарантована ліквідаційна вартість - це частина вартості, яка може бути отримана в результаті ліквідації об'єкта оренди і не має гарантійного забезпечення, або її забезпечення залежить лише від пов'язаних сторін.

Під час перевірки правильності розрахунку мінімальних орендних платежів зовнішньому аудитору важливо врахувати, що негарантована ліквідаційна вартість не впливає на їх розрахунок. Отже, це може збільшити ризик для орендодавця.

Під час перевірки правильності обчислення теперішньої вартості мінімальних орендних платежів аудитор повинен урахувати, що в цьому випадку застосовується орендна ставка процента.

Орендна ставка процента визначається таким чином, щоб сума теперішньої вартості мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнювала справедливій (ринковій) вартості об’єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

У випадку, коли неможливо визначити орендну ставку процента, орендар повинен скористатися ставкою процента на можливі позики орендаря для дисконтування.

Відсоткова ставка на можливі позики орендаря - це ставка, яку орендар мав би заплатити за аналогічну оренду або, у випадку неможливості її визначення, ставка процента за позиками для придбання схожого активу (на той

самий строк і з аналогічними умовами гарантії) на момент початку орендного періоду.

Фінансові затрати орендаря визначаються як різниця між теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів і сумою зобов'язання з фінансової оренди на початку її терміну.

Фінансові витрати відображають суму відсотків, яку орендар сплачує протягом терміну оренди за користування майном. Подальшим етапом контролю орендованих необоротних активів є відображення операцій фінансової та оперативної оренди в бухгалтерському та податковому обліку.

Аудитор перевіряє правильність нарахування амортизації на орендовані необоротні активи відповідно до положень П(С)БО № 7 "Основні засоби" і П(С)БО № 8 "Нематеріальні активи" в бухгалтерському обліку.

При нарахуванні амортизації орендар повинен використовувати ту ж облікову політику, яка застосовується йому при нарахуванні амортизації аналогічних власних активів.

Під час перевірки правильності розрахунків амортизаційних відрахувань, аудитор повинен підтвердити період очікуваного використання активу. Для орендованого активу цей період визначається наступним чином:

- Якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря, то цей період відповідає строку корисного застосування.

- В іншому випадку, якщо після закінчення строку оренди не передбачено переходу права власності на актив, період визначається як коротший із двох: строк оренди або строк корисного застосування.

Одним з важливих аспектів аудиту орендованих необоротних активів є перевірка правильності відображення затрат, які здійснює орендар для покращення об'єкта фінансової оренди (такі як модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Ці затрати призводять до збільшення майбутніх економічних переваг, які спочатку очікувалися від використання активу, і відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Під час аудиту орендних операцій у податковому обліку, аудитор повинен ураховувати вимоги податкового законодавства. Згідно з цими вимогами, коли платник податку передає необоротні активи в оренду, балансова вартість відповідної групи необоротних активів не зменшується на вартість переданих у оперативний лізинг активів. Амортизація нараховується у орендодавця, і відповідно балансова вартість групи необоротних активів зменшується на вартість активів, переданих у фінансовий лізинг. Водночас орендар збільшує балансову вартість відповідної групи на вартість активів, взятих у фінансовий лізинг, у порядку, передбаченому для придбання необоротних активів.

У податковому обліку, коли реєструються операції з фінансового оренди, витрати, що понесені орендодавцем на придбання об'єктів фінансового оренди, не враховуються як частина загальних витрат або як складова необоротних активів цього орендодавця.

Основні засоби, що передані у фінансовий лізинг, враховуються як необоротні активи орендаря. Витрати на придбання цих необоротних активів, що були передані у фінансовий лізинг, сплачує орендодавець, і вони компенсуються орендарем через регулярні лізингові платежі. Ці платежі включають у себе частину вартості об'єкта оренди, яка амортизується протягом строку лізингу. Сума компенсації вартості об'єкта фінансового оренди у лізинговому платежі залежить від ціни об'єкта оренди, встановлених норм амортизації та тривалості договору фінансового оренди.

Орендар може, за погодженням з орендодавцем та відповідно до чинного податкового законодавства України щодо оренди, включати витрати на утримання об'єкта оренди (наприклад, ремонт і технічне обслуговування), а також витрати на страхування відповідних ризиків, пов'язаних з об'єктом оренди, до складу лізингових платежів. Також він може компенсувати вартість відповідних товарів або послуг безпосередньо підприємствам, які реалізують ці товари або послуги.

У першому і другому випадках затрати орендар відповідно до податкового законодавства відносить до валових затрат з урахуванням встановлених обмежень. До них належать:

- сума, яка відшкодовує при кожному платежі частину вартості об'єкта оренди, що амортизується, за строк, за який вноситься лізинговий платіж;

- суми, що сплачуються орендодавцю як процент за залучений кредит для придбання за договором оренди, оскільки відповідно до наведеного вище Закону балансова вартість відповідної групи необоротних активів збільшується як на суму вартості їх придбання, так і на суму затрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, у тому числі затрат, пов'язаних зі сплатою процентів за придбані на умовах кредиту основні засоби;

- затрати орендаря на ремонт об'єкта оренди, якщо сума затрат на удосконалення такого основного засобу перевищує 5 % балансової (залишкової) вартості відповідного основного засобу на початок звітного періоду. При цьому слід зазначити, що орендарю з метою визнання розміру визначеної суми відшкодування частини вартості об'єкта оренди потрібно вести облік балансової вартості необоротних активів окремо по кожному такому об'єкту та в цілому по групі, до якої належить об'єкт, незалежно від їх належності до відповідних груп.

Відповідно до Закону валовий дохід входить дохід від здійснення орендних операцій. Отже, орендодавець входить до валового доходу лізингові платежі, одержані ним від орендаря у повному складі.

Перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з операційною орендою об'єктів, зводиться аудитором до встановлення дотримання чинного законодавства щодо прийняття об'єкта в операційну оренду, нарахування і погашення заборгованості з орендної плати, відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, а також затрат орендаря на удосконалення об'єкта операційної оренди.

Аудитор повинен врахувати таке:

- регістром аналітичного обліку таких необоротних активів є копія інвентарної картки, яку орендодавець додає до акта прийманняпередачі орендованих об'єктів;

- прийняті в операційну оренду об'єкти орендар відображує на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в угоді оренди.

Належну за договором операційної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісяця відображує за кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і дебетом рахунків відповідних операційних затрат (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі затрати», 92 «Адміністративні затрати», 93 «Затрати на збут», 94 «Інші затрати операційної діяльності») та субрахунку 641 «Розрахунки за податками» на суму ПДВ.

Орендні платежі, що підлягають оплаті, відображуються в складі затрат операційної діяльності на систематичній основі з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із застосуванням орендованого активу.

Погашення заборгованості з орендної плати відображується за дебетом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитом рахунків грошових коштів або інших активів.

Затрати орендаря на удосконалення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція та ін.), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його застосування, відображуються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активі.

Рекомендуємо впровадити на Чернівське СТ програму аудиту, що позитивно вплине на якість перевірки: достовірність інформації; надійність системи та реєстрації операцій з оренди необоротних активів; точність віднесення об'єктів до облікових класифікаційних груп; достовірність інвентаризаційних описів; ведення регістрів аналітичного обліку. Наступним кроком удосконалення контролю в Чернівське СТ ми пропонуємо покращення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Пропонуємо розглянути

рівні та зміст загальних функцій суб'єктів внутрішнього контролю на рівні підприємства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю орендних операцій

Рівні суб'єктів контролю	Зміст загальних функції
I. Власник (керівник) підприємства	Контроль за дотриманням господарського та податкового законодавства (в частині укладання договорів оренди), ефективності функціонування системи внутрішнього контролю орендних виплат та прийняття управлінських рішень щодо застосування заходів профілактики відхилень та порушень
II. Бухгалтерський контроль	Контроль за достовірністю та своєчасністю документального забезпечення відображення в системі бухгалтерського обліку господарських операцій з оренди державного та комунального майна (постановка на облік орендованого майна, нарахування орендних платежів, графік їх виплат, відображення витрат на утримання орендованого майна), їх відповідність положенням облікової політики
III. Центри відповідальності	Контроль в межах певного структурного підрозділу за виконанням обов'язків підлеглих, доцільністю понесення орендних витрат; визначення недоліків організації утримання орендованих основних засобів праці на підприємстві, визначення доцільності споживання орендованих матеріальних ресурсів
IV. Центри виникнення витрат	Контроль на робочому місці (самоконтроль) за дотриманням норм та нормативів в процесі експлуатації орендованого майна, а також виконанням розпоряджень управлінського персоналу

Запропонований поділ суб'єктів внутрішнього контролю на рівні забезпечить координацію дій щодо здійснення контрольних процедур в частині орендних виплат.

Погоджуємося з твердженням І.В. Зайця, що «правильно розподілені обов'язки між суб'єктами здійснення контролю за операціями з майном, що не належить підприємству на правах власності, дозволить ефективно використовувати час працівників служби внутрішнього контролю, забезпечити послідовність і логічність здійснюваних контрольних операцій. Взаємодія різних центрів відповідальності із службою внутрішнього контролю на усіх стадіях процесу, дозволить своєчасно виявити недоліки, які допускаються під час приймання майна в оренду, на добудову за договором концесії та на відповідальне зберігання від поклажодавця. Така залежність забезпечить ефективне зберігання чужого майна, оскільки відповідальність за його збереження несе підприємство, яке отримало майно за відповідним договором».

Необхідною умовою для ефективної реалізації внутрішнього контролю орендних витрат є зацікавленість суб'єктів внутрішнього контролю в отриманні достовірних та повних даних щодо процесу формування показників даних витрат на всіх стадіях контролю (попередній, поточній та наступній стадіях), що забезпечить своєчасність застосування необхідних превентивних заходів з метою збереження економічних ресурсів підприємства.

Внутрішньогосподарський контроль стану розрахунків між орендодавцем та орендарем має бути націлений на попередження наявних та можливих відхилень від заданих критеріїв. Цю вимогу можна забезпечити тільки в процесі попереднього і поточного внутрішньогосподарського контролю, у зв'язку з цим нами розроблені тести внутрішнього контролю орендних операцій для Чернівське СТ (Додаток А).

Документальний контроль орендних операцій полягає в документальній перевірці наявності та правильності оформлення договорів оренди та права здійснення статутних видів діяльності, структури і управління підприємства. Об'єктом документального контролю є здійснені господарські операції та господарські відносини, які при цьому виникають. Використання методичних прийомів документального контролю дозволяє перевірити своєчасність, повноту, правильність відображення орендних операцій в первинних документах, записів в облікових регістрах, Головній книзі та фінансовій звітності.

При здійсненні контролю широко застосовуються методи нормативної перевірки на відповідність операцій з оренди основних засобів чинному законодавству та їх узгодженість щодо правил оцінки майна, умов реалізації, документального оформлення процесу оренди.

Методика перевірки орендних операцій обслуговується робочою документацією контролера, адже він зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами проведеної перевірки і буде покладена в основу висновку перевірки (звіту контролера).

Звідси робоча документація – це записи, за допомогою яких контролер фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні

висновки, що здійснюються під час проведення контролю. У робочих документах контролера зазначається інформація, яка на його думку є суттєвою та впливає на правильність здійснення контролю, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції у звіті контролера. Робоча документація може бути оформлена у паперовому вигляді у формі таблиць або зафіксована на електронних носіях інформації.

Найпоширенішими функціями робочих документів є:

– обґрунтування твердження у звіті контролера та засвідчення відповідності здійснених контрольних процедур прийнятим нормативам;

– полегшення процесу керування, нагляду та контролю за якістю та ефективністю проведення внутрішнього контролю;

– сприяння виробленню методологічного підходу до процесу здійснення внутрішнього контролю.

З метою здійснення раціонального внутрішнього контролю орендних виплат в Чернівське СТ нами запропоновано використовувати нижченаведені форми робочих документів: Відомість контролю нарахування та сплати орендних платежів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Відомість контролю нарахування та сплати орендних платежів

Структурний підрозділ	Орендоване майно (найменуваввння, МВО)	Розрахунок орендних платежів, грн		Термін оплати платежів		Відхилення		Наслідки для господарської діяльності
		факт	план	факт	план	Грн/день	дент	
Документ склав		_____ (посада)		_____ (ПІП)				
Документ перевірив		_____ (посада)		_____ (ПІП)				

Вищенаведена форма робочого документу призначена для суб’єктів здійснення внутрішнього контролю (центрів виникнення витрат) для встановлення відхилень у процесі нарахування та сплати орендних платежів. Дана форма складається відповідальною особою з метою визначення суттєвості відхилень та наслідків їх виникнення для діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Вивчення законодавчих та наукових джерел вказує на відсутність консенсусу у визначенні оренди як економічної категорії. Аналіз проблеми дозволив сформулювати власне визначення, яке враховує функції, що виконує ця категорія. Оренда розглядається як узгоджений угодою спосіб передачі прав власності на необоротні активи між орендодавцем і орендарем за умови виникнення права користування за визначеною платою.

2. Розглядаючи трактування поняття "оренда" у різних авторів, можна зазначити, що різноманітність думок в цьому питанні пояснюється декількома факторами. По-перше, це обумовлено недостатнім рівнем досліджень та різними підходами вчених і практиків до визначення сутності оренди. Різноманітність підходів може виникати через різні теоретичні та практичні підходи до розуміння цього поняття. По-друге, варіації у трактуванні поняття "оренда" можуть бути обумовлені недоліками у практичному регулюванні орендної діяльності через недосконаліть нормативно-правових актів. Нерівномірність і неоднозначність такого регулювання можуть впливати на розуміння та інтерпретацію оренди різними авторами. Такі фактори сприяють формуванню різних точок зору на питання оренди та визначення її сутності.

3. Відповідно до класифікації об’єктів оренди, визначено кілька видів: оренда основних засобів, оренда інших необоротних матеріальних активів, оренда нематеріальних активів та оренда інвестиційної нерухомості. Крім того, з урахуванням тривалості угоди розрізняють короткострокову та довгострокову оренду. Згідно зі стандартами П(С)БО 14 «Оренда», оренду можна класифікувати на фінансову та операційну в залежності від того, яка частина ризиків та вигод, пов'язаних з правом володіння та користування активом, переходить до орендаря. Фінансова оренда передбачає, що всі ризики та вигоди пов'язані з активом переходять до орендаря, тоді як операційна оренда - це всі інші види оренди, за винятком фінансової. Орендні відносини виконують різноманітні функції, такі як правова, економічна, соціальна, організаційна, психологічна та підприємницька.

4. Основна мета організації та ведення обліку орендних операцій полягає в забезпеченні контролю за наявністю, рухом і збереженням об’єкта оренди, а також у правильному оформленні відповідної технічної документації. Важливою частиною цього процесу є своєчасне виставлення претензій постачальникові обладнання щодо поставки об’єкта оренди.

5. Оскільки оренда є важливим і поширеним видом господарської діяльності, враховуючи принцип суттєвості, пропонується для накопичення та систематизації інформації про основні об’єкти обліку в орендодавця ввести наступні субрахунки:

- 185 «Необоротні активи в оренді»
- 136 «Знос (амортизація) необоротних активів в оренді»
- 378 «Розрахунки за необоротні активи в оренді»
- 713 «Дохід від оренди необоротних активів»
- 9491 «Витрати від оренди»

Для обліку орендних операцій в орендаря до існуючих рахунків необхідно додати субрахунок 686 «Розрахунки за орендовані необоротні активи».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрєєва О.І. Примітки до річної фінансової звітності та формування інформації про основні засоби підприємства, що перебувають в операційній оренді чи фінансовому лізингу / О.І. Андрєєва // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво, 2009. – № 5. – С. 4-8.
2. Бєляєва Л. А. Контроль орендних операцій в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / Л. А. Бєляєва, К. Д. Білоус // Modern Economics, – 2018. – № 11(2018). – С. 19-25.
3. Боді З. Фінанси: навч. посіб. / З. Боді, Р. Мертон. – М. : Вільямс, 2000. – 592 с.
4. Боримська К.П. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності / К.П. Боримська, Т.В.Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Збірник наукових праць. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/35129/38528
5. Братчук Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах : монографія / Л. М. Братчук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006, 254 с.
6. Братчук Л.М. Питання обліку орендованих об'єктів у сільськогосподарських підприємствах / Л.М. Братчук // Економіка АПК, 2009. – №8. – С.97-100.
7. Братчук Л.М. Шляхи удосконалення первинного обліку орендних відносин у сільськогосподарських підприємствах / Л.М. Братчук // Економіка АПК, 2003. – №12. – С.88-94
8. Вакун О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності / О. Вакун, Н. Зарудна, О. Кундеус // Галицький економічний вісник, 2019. – № 5 (60). – С. 102-111.
9. Головченко Н.В. Методика бухгалтерського обліку орендних операцій / Н.В. Головченко // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Черкаси: ЧДТУ, 2010. – С. 189-192.
10. Головченко Н.В. Організація і методика обліку орендних операцій Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Головченко. Нац. акад.

статистики, обліку та аудиту. – К, 2011. – 18 с.

11. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. Відомості Верховної Ради України № 436-IV від 16.01.2003. – Режим доступу: http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/436-15

12. Гривнак К. Особливості оренди земель та їх оподаткування / К. Гривнак// Землевпорядний вісник, 2019. – №9. – С. 41-45.

13. Гуторов А.О. Розвиток земельних орендних відносин в аграрному секторі економіки / А.О. Гуторов, С.В. Грошев // Агросвіт, 2018. – №17. – С. 3-11.

14. Діденко Л.М. Оренда: етапи розвитку та економічна сутність/ Л.М Діденко. // Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету, 2012. – № 11. – С. 188-191.

15. Духновська Л.М. Теоретичні і методологічні аспекти обліку фінансового лізингу / Л.М. Духновська, О.Т. Казанівська // Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. – № 4. – С. 22-24.

16. Єрмаков О.Ю. Розвиток орендних земельних відносин сільськогосподарських підприємств: [Монографія] / О.Ю. Єрмаков, Л.В. Богач. – К, 2013, 225 с.

17. Заєць І.В. Організація внутрішнього контролю операцій з майном, що не належить підприємству на правах власності / І.В. Заєць // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (19). – С. 154-159.

18. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. № 996 від 16.07.99 р. – Режим доступу: http:// zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0.

19. Земельний кодекс України. [Електронний ресурс] Верховна Рада України; Кодекс України, Кодекс, Закон від 25.10.2001 № 2768-III. – Режим доступу: http:// www zakon4.rada.gov.ua/laws.

20. Золотухін О. Оренда сільгосптехніки: укладаємо договір / О. Золотухін // Все про бухгалтерський облік, 2007. – №50. – С.27-31.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р.

№ 291 // Баланс, 2013. – № 2-3. – С. 18-96.

22. Канцедал Н.А. Господарський договір як об’єкт бухгалтерського обліку та контролю / Н.А. Канцедал // Економіка АПК, 2014. – № 10. С. 106- 110.

23. Коба О.В. Облік орендних операцій / О.В. Коба. – [Електронний ресурс] – Режим доступу http://www.vestnik- econom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/35.pdf.

24. Коваленко О. Оперативна оренда основних засобів: які документи знадобляться для обліку / О. Коваленко // Все про бухгалтерський облік, 2012. – №94. – С.5-7.

25. Ковач С.І Облік та аудит виробництва і реалізації продукції / С.І. Ковач // Київ. нац. екон. ун-т. – К, 2008. – 119 с.

26. Король В.В. Облікове забезпечення оренди земельних ділянок за договорами емфітевзису // Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку: зб. наук. пр. К: КНЕУ, 2016. С. 47-51.

27. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : [підручник] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.

28. Кузьмицький А. Аудит: практичний посібник / [А. Кузьминський, Н. Кужельний, Е. Петрик, П. Савченко та ін.]; за ред. А. Кузьминського. – К: Аудитінформ, 2003р, 283с.

29. Лайчук С.М. Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / С.М. Лайчук ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2012, 20 с.

30. Лепетан І.М. Методологічні підходи до обліку орендних операцій / І.М. Лепетан, Ю.І. Рязанцева // Агросвіт, 2019. – № 22. – С. 92-97.

31. Литарь А. Основні завдання обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах / А. Литарь, О. Ткаченко // Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи: матеріали XI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 29-30 жовтня 2020 р. : В 2 т. – Том 1. – Дніпро: Видавничо-поліграфічний центр «Гарант СВ», 2020. – С. 35-36.

32. Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обілку

/ І.Ю. Литвиненко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: //ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/82780/8609

33. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин / І.Ю. Литвиненко // Міжнародний збірник наукових праць, 2010. – Вип. 3(15). – С. 152-158.

34. Макарченко О. Оренда земельних паїв / О. Макарченко// Agroexpert, 2008. – №4. – С.40-41.

35. Масленніков Є.І. Управління орендними операціями та їх облік на підприємствах машинобудування / Є.І. Масленніков // Праці Одеського політехнічного університету, 2015. – Вип. 3(37). – С. 106–114

36. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706,із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http//www.rada2.gov.ua.

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 17 «Оренда» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 13 «Оренда». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/13.pdf.

39. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001(МСБО): зміни та доповнення / Переклад з англійської під редакцією С Ф Голова - М.:Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, від 15.05.2013р. № 56 // Баланс, 2013. – № 24. – С. 5-15.

40. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/.../IFRS16%20ukr_AH%20(1)-compressed%20(1).pdf.

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 // Баланс, 2013. – № 24. – С. 7-23.

42. Ніколаєнко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей

бухгалтерського обліку / Н.В. Ніколаєнко // Вісник КНТЕУ, 2013. – № 4. – С. 302-311.

43. Ніколенко Н. Облікова інформація у фінансовій звітності орендаря / Н. Ніколенко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, 2015. – № 1. – С. 139-150.

44. Ніколенко Н.В. Облік та аналіз орендних операцій на підприємствах торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Ніколенко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, – 2015, 22 с.

45. Опанасенко О.В. Поняття та ознаки оренди в сфері господарювання / О.В. Опанасенко // Порівняльно-аналітичне право, 2014. – № 7. – С. 92-95.

46. Остапчук С.М. Облік земельних ділянок і прав користування ними в системі міжнародних стандартів фінансової звітності / С.М. Остапчук // Економіка АПК, 2013. – №7. – С.134-141.

47. Павлова Г.Є. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навчальний посібник / Г.Є. Павлова, О.В.Чернецька. – Донецьк: Юго-Восток,2012. – 393с.

48. Пилипенко, І. І. Аудит. Методика документування: навчальний посібник / І. І. Пилипенко; Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України. – К. : Держкомстат України, 2003. – 457 с.

49. Податковий кодекс України / Верховна Рада України; Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.

50. Подік А.В. Історія виникнення і аналіз розвитку оренди (лізингу) / А.В.Подік // Агросвіт, 2007. – № 7. – С. 18-22.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. за № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00.

52. Положення стандарт бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text.

53. Положення стандарт бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http//www.rada2.gov.ua.

54. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.

55. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 р. № 879, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// www zakon4.rada.gov.ua/laws.

56. Роєнко О.А. Врегулювання майнових орендних відносин у сільському господарстві / О.А. Роєнко // Економіка АПК, 2004. – №2. – С.43- 46.

57. Романченко Ю.О. Облік орендних операцій та оподаткування орендних платежів у бюджетній сфері / Ю.О. Романченко // Ефективна економіка, 2016. – № 7. – С. 15-18.

58. Садовський І.Б. Фінансовий облік: навчальний посібник. / І.Б. Садовський. – навчально-методичний відділ ЛНТУ, 2011. – 346 с.

59. Свірська С. Оренда земельних паїв у фізичних осіб: ведемо облік правильно / С. Свірська // Баланс-Агро, 2011. – №37. – С.24-27.

60. Соколов Я.В. Основи бухгалтерського обліку. / Я.В. Соколов. –фінанси і статистика. – М. : Монографія, 2014. – 496 с.

61. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навчальний посібник / Сопко В.В. - К.: КНЕУ, 2014 – с.435-440.

62. Старікова Л. Про стан справ з реєстрацією договорів оренди землі /Л. Старікова // Ефективне тваринництво, 2014. – №6 . – С.34-35.

63. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л.Сук. – К.: Знання, 2012, 253 с.

64. Сук П.Л. Облік розрахунків за оренду земельного паю / П.Л. Сук// Бухгалтерія в сільському господарстві, 2013. – №21. – С.2-4.

65. Тєньков С. Типові помилки при укладенні договорів оренди і як їх уникнути (за матеріалами судової практики) / С. Тєньков // Все про

бухгалтерський облік, 2013. – №22 – С.43-45

66. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник – 6-те вид. допов. і перероб. / Н.М. Ткаченко– К.: Алерта, 2013. – 982 с.

67. Топішко Т.І. Життєвий цикл оренди як фінансового продукту: світова еволюція та сучасний етап в Україні / Т.І. Топішко // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки, 2009. – №2. – С. 96-98.

68. Харитонова А. Оренда землі та майна у громадян: порядок розрахунків з орендодавцями / А. Харитонова // Баланс-Агро, 2015. – №20. – С.11-15.

69. Шорт Д. Г. Основи фінансового обліку / Д. Г. Шорт, Г. А. Велш; пер. з англ. – К. : Основи, 2010. – 943 с.

70. Шустваль Т. Оренда МНМА: облік в орендодавця / Т. Шустваль // Все про бухгалтерський облік, 2013. – № 119. – С.10-12

inprotected.com