

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку, аналізу та аудиту
_____ Н.О. Лоханова
(підпис)
«_____» _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
за освітньою програмою професійного спрямування:
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»

на тему: «Облік, аналіз і аудит операцій оренди: діючий стан і напрямки
удосконалення (на прикладі ТОВ «ЩЕДРО»)»

Виконавець:
студентка ЦЗВФН
Пахомова Ольга Олександрівна

Науковий керівник:
Докт. екон. наук, професор
Лоханова Наталія Олексіївна

ЗМІСТ

	С.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ 16....	7
1.1. Сутність і класифікація оренди відповідно до вимог МСФЗ і НП(С)БО.....	7
1.2. Порядок документального оформлення операцій оренди.....	11
1.3. Бухгалтерський облік операцій оренди в міжнародній і вітчизняній практиці.....	15
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ У ТОВ «ЩЕДРО».....	27
2.1. Загальна економічна характеристика ТОВ «Щедро».....	27
2.2. Особливості обліку орендних операцій у ТОВ «Щедро».....	31
2.3. Аналіз показників з оренди за даними фінансової звітності ТОВ «Щедро».....	36
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ У ТОВ «ЩЕДРО».....	46
3.1. Завдання і джерела аудиту операцій оренди.....	46
3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю операцій оренди у ТОВ «Щедро».....	48
3.3. Методика аудиторської перевірки операцій оренди на підприємстві.....	57
ВИСНОВКИ.....	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	71
ДОДАТКИ.....	75

ВСТУП

Актуальність теми. Кожен господарюючий суб'єкт в Україні так чи інакше використовує майно на умовах оренди і укладає відповідні договори оренди приміщень, виробничого устаткування чи інших основних засобів, отже, виступає в якості орендарів. Також деякі суб'єкти виступають в ролі орендодавців і здають власні чи орендовані основні засоби у інших компаній об'єкти в оренду.

Сучасна оренда є формою організації виробництва, що ґрунтується на передачі в строкове і оплатне користування основних засобів на засадах добровільності та рівноправності сторін з метою випуску продукції (робіт, послуг) чи інші цілі та отримання доходу.

В оренду можуть бути здані будівлі, споруди, приміщення, обладнання, транспортні засоби, земельні ділянки та інше майно, яке в процесі використання не втрачає своїх натуральних властивостей.

Суть орендних взаємовідносин полягає в тому, що орендодавець надає орендареві в тимчасове володіння і використання за певну плату майно, що є власністю орендодавця як протягом усього строку дії договору оренди, так і до і після його дії (у разі поточної оренди).

Крім того, нині більшість українських підприємств відчуває нестачу оборотних коштів. Вони не можуть оперативно оновлювати свої основні засоби, впроваджувати досягнення науково-технічного прогресу і змушені брати кредити.

Однак підприємствам за нестачі обігових коштів для оновлення своїх основних засобів вигідніше брати обладнання в оренду.

При цьому економія коштів підприємства у разі фінансової оренди (лізингу) порівняно зі звичайним кредитом на придбання основних засобів доходить до 10% від вартості устаткування за весь термін лізингу, що становить, як правило, від одного року до п'яти років.

Нинішня економічна ситуація в Україні сприяє розвитку оренди (лізингу).

Взаємовідносини між орендарем та орендодавцем визначаються договором оренди, який оформляють письмово, він має містити детальні дані про майно, що передають в оренду, а також про строк оренди, розмір орендної плати та порядок її внесення.

Питання оренди знаходяться в полі зору дослідників майже постійно.

Між тим, наукове опрацювання таких питань залежить від того, на якій Концептуальній основі здійснюється облік, оскільки відображення оренди у вітчизняних національних П(С)БО і МСФЗ суттєво відрізняються.

Окремим аспектам обліку орендних операцій присвячені роботи таких авторів, як: Китайчук Т.Г., Сердюк О., Онищенко В. та інші.

Водночас, деякі моменти продовжують бути дискусійними. Так, спірними є питання обліку модифікації договорів оренди за МСФЗ, порядок проведення тесту зменшення корисності активів у формі права користування, вибору обґрунтованої ставки дисконтування для розрахунку зобов'язань з оренди відповідно до вимог МСФЗ 16 та інші.

У зв'язку з цим тема кваліфікаційної роботи представляється актуальною і практично значущою.

Об'єктом дослідження в роботі є орендні операції в обліку і аудиту орендаря і орендодавця.

Предметом дослідження обрано теоретичні і практичні аспекти обліку, аналізу і аудиту орендних операцій відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності на прикладі ТОВ «Щедро».

Метою дослідження в кваліфікаційній роботі є розробка теоретичних і практичних питань обліку, аналізу і аудиту орендних операцій у ТОВ «Щедро» за вимогами МСФЗ 16 «Оренда».

Завданнями дослідження в роботі є такі:

- розкрити сутність і напрями класифікації оренди відповідно до вимог МСФЗ і НП(С)БО;

- розглянути порядок документального оформлення операцій оренди;
- описати порядок бухгалтерського обліку операцій оренди в міжнародній і вітчизняній практиці;
- розкрити загальну економічну характеристику ТОВ «Щедро»;
- проаналізувати динаміку показників з оренди за даними фінансової звітності ТОВ «Щедро»;
- описати і критично проаналізувати особливості обліку орендних операцій у ТОВ «Щедро» відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда»;
- дослідити мету, завдання і джерела аудиту операцій оренди на підприємствах;
- розкрити методiku аудиторської перевірки операцій оренди на підприємстві;
- надати рекомендації з поліпшення обліку і аудиту операцій оренди за даними фінансової звітності ТОВ «Щедро» та інші.

Методами дослідження в роботі є методи критичного аналізу нормативної і наукової літератури з питань обліку, аналізу і аудиту орендних операцій, абстрагування, аналізу і синтезу, структурний, графічний, емпіричні методи (спостереження, порівняння) тощо.

Інформаційну базу дослідження становлять Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 «Оренда», 15 «Виручка за договорами з клієнтами» та інші, НП(С)БО 14 «Оренда», 15 «Виручка», 16 «Витрати» та інші законодавчі і нормативно-правові акти з тематики роботи; фінансова звітність ТОВ «Щедро» за 2023 рік з аудиторським висновком до неї; дані інформаційно-аналітичної платформи YouControl щодо компанії ТОВ «Щедро» та інші інформаційні матеріали.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (30 найменувань). Основний текст роботи викладено на 70 сторінках. Робота містить 2 додатки, 12 таблиць та 3 рисунки.

Апробація результатів дослідження. Під час написання кваліфікаційної роботи автором було підготовлено тези і захищена індивідуальна робота з тематики обліку операцій оренди за МСФЗ до навчальної дисципліни «Методика наукових досліджень».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ 16

1.1. Сутність і класифікація оренди відповідно до вимог МСФЗ і НП(С)БО

Оренда є одною з дуже широко розповсюджених господарських операцій в бізнесі.

Під договором оренди розуміють передачу однією особою (орендодавцем) іншій особі (орендареві) майна у тимчасове володіння і користування (або тільки користування) за плату.

Одні компанії здають в оренду власне майно, виступаючи орендодавцями, тоді як інші – беруть майно в оренду для різних цілей господарської діяльності, виступаючи в ролі орендарів. Треті – постають одразу в ролі і орендодавців, і орендарів. Четверті здають орендовані об'єкти в суборенду та таке інше.

Тобто оренда є важливим видом господарських договорів, які забезпечують передавання права користування майном іншій особі на певний термін.

Відповідно до вимог Цивільного кодексу України розмежовують поняття: найм (оренда), найм (оренда) житла, лізинг [29].

У свою чергу в частині найму (оренди) Цивільний кодекс регламентує види операцій: прокат, найм (оренда) земельної ділянки, найм будівлі або іншої капітальної споруди, найм (оренда) транспортного засобу [29].

Слід звернути увагу, що не всі договори, за якими майно передається від однієї особи в користуванні іншій відносяться до договорів оренди. Так, особливе місце займають такі види договорів, які отримали назву договору сервітуту, що не відносяться до оренди.

Сервітутом називається право користування землею чи певною земельною ділянкою, яке надає можливість користувачеві можливість

використання такої землі чи земельної ділянки з певними обмеженнями, які встановлюються або діючим законодавством, або умовами договору сервітуту.

На відміну від оренди при сервітуті користувач не отримує контроль над активом. При тому право користування відповідною земельною ділянкою при сервітуті може надаватися не лише одній, а кільком особам.

Також специфікою сервітуту є те, що він може розповсюджуватися не лише на використання землі, а й іншого нерухомого майна, споруд, природніх ресурсів тощо.

Крім терміну «оренда» в обліковій, юридичній і аудиторській практиці застосовується термін «лізинг». При тому розмежовують оперативний і фінансовий лізинг, або операційну і фінансову оренду.

Найважливіша відмінна риса операційного лізингу - право лізингоотримувача (орендаря) на дострокове припинення контракту. Подібні угоди також можуть передбачати зазначення різних послуг з установа та поточного технічного обслуговування обладнання, що здається в оренду. Звідси і друга, часто вживана назва цієї форми лізингу - сервісний. При цьому вартість послуг, що надаються, включається в орендну плату або оплачується окремо.

До основних об'єктів операційного лізингу належать види обладнання, що швидко застарівають (комп'ютери, копіювальна та розмножувальна техніка, різні види оргтехніки тощо), і технічно складні, що потребують постійного сервісного обслуговування (вантажні та легкові автомобілі, повітряні авіалайнери, залізничний і морський транспорт).

Фінансовий (капітальний) лізинг – довгострокова угода, що передбачає повну амортизацію орендованого обладнання за рахунок плати, яку вносить орендар. Оскільки подібні угоди не допускають можливості дострокового припинення оренди, правильне визначення величини періодичної плати забезпечує власнику повне відшкодування понесених витрат на придбання та утримання обладнання, а також необхідну норму прибутковості. За цієї форми лізингу всі витрати зі встановлення та поточного обслуговування майна

покладаються, як правило, на орендаря. Часто подібні угоди передбачають право орендаря на викуп майна після закінчення терміну контракту за пільговою або залишковою вартістю.

Бухгалтерський облік оренди здійснюється з урахуванням МСФЗ 16 «Оренда» в умовах застосування Концептуальної основи МСФЗ, або НП(С)БО 14 «Оренда» в умовах застосування Концептуальної основи НП(С)БО.

Слід звернути увагу, що національні і міжнародні стандарти містять різні підходи до відображення облікових операцій з оренди.

Одною з найбільш суттєвих різниць у підходах стосується обліку оренди у орендаря. Відповідно до НП(С)БО 14 у орендаря може бути і фінансова, і операційна оренда.

При тому операційною орендою вважається оренда, яка не передбачає «передачу орендарю всіх ризиків і вигід, що пов'язані з правом власності стосовно об'єкта оренди» [17].

У свою чергу фінансовою орендою визнається оренда, яка передбачає «передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом» [17].

Для визнання оренди фінансовою мають бути дотримані певні критерії (ознаки), що передбачені НП(С)БО 14.

До їх числа, зокрема, належать такі:

- є можливість передачі права власності на актив орендарю;
- орендарю надається право придбати актив за ціною, що нижча за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди складає більшу частину строку корисного використання об'єкта оренди;
- дисконтована вартість мінімальних орендних платежів знаходиться на рівні або перевищує справедливую вартість об'єкта;
- об'єкт оренди має специфічний характер, що дозволяє використовувати його лише орендарю без додаткових модифікацій.

Відповідні критерії віднесення оренди до фінансової закладені і в міжнародній практиці згідно з МСФЗ 16 «Оренда» відносно класифікації оренди в обліку орендодавця.

Тоді як відповідно до МСФЗ 16 в обліку орендаря може застосовуватися лише один вид оренди, яка відображається як право на балансі відповідної компанії, тобто фактично поділу (класифікації) оренди на фінансову і операційну для орендаря за МСФЗ немає. Тобто відповідна класифікація на операційну і фінансову оренду за МСФЗ збережена виключно для орендодавця.

В сучасній літературі і господарській практиці, крім класифікації оренди на операційну і фінансову, також існують і інші види класифікацій оренди, а саме такі:

1) звичайна оренда (первинний договір) і суборенда, коли об'єкт оренди орендарем передається в подальшу оренду іншим особам;

2) відмовна і невідмовна оренда – невідмовною є оренда, яка може бути анульована лише за згодою орендодавця, або у випадку настання певної непередбачуваної події;

3) зворотна і незворотна оренда – при тому зворотною орендою є така угода, за якою підприємство продає свій актив та одночасно укладає з покупцем такого об'єкта договір на оренду того самого активу. В міжнародній практиці такі операції називають «продаж з зворотною орендою»;

4) оренда за видами майна, що передається орендодавцем орендарю відповідно до договору оренди: земля, нерухомість (цілісні будівлі, споруди, офісні чи складські приміщення, транспортні засоби, машини та устаткування, комп'ютерна техніка, офісне обладнання, торгове обладнання, сільськогосподарська техніка, побутова техніка та інше).

5) за правом власності майна, яке здається в оренду розрізняють оренду майна державної власності, оренду майна комунальної вартості, оренду майна приватної чи корпоративної власності тощо.

б) за строком, на який укладено договір оренди, виділяють договори оренди строком понад рік, договори оренди строком до року (короткострокові) та інші;

7) за методом обліку договорів оренди з урахуванням вимог МСФЗ – оренда, що враховується за спрощеним підходом (оренда активів з малою вартістю і короткострокова оренда) і оренда, що враховується за основною моделлю обліку з віднесенням на баланс активів з права користування з оренди і зобов'язань з оренди тощо.

Нині в господарській практиці розвинених країн застосовуються різні види оренди (лізингу), кожна з яких характеризується своїми специфічними особливостями.

Найбільш поширеними є :

- оперативний (сервісний) лізинг (operating lease)
- фінансовий (капітальний) лізинг (Financial lease)
- зворотний лізинг (sale and lease back)
- пайовий лізинг (за участю третьої сторони) (leveraged lease)
- прямий лізинг (direct lease)
- сублізинг (sub-lease)

Усі наявні види подібних угод є різновидами двох базових форм лізингу - операційного або фінансового.

Залежно від видів оренди може дещо відрізнятися нюанси її оформлення, хоча загальні підходи щодо документального оформлення операцій оренди єдині.

Порядок документального оформлення операцій оренди розглянемо в п.1.2 нижче.

1.2. Порядок документального оформлення операцій оренди

Договір оренди має бути укладений у письмовій формі, якщо:

- хоча б однією зі сторін договору є юридична особа;

- договір укладається на строк понад рік.

Ці умови не поширюються на окремі види договорів оренди. Незалежно від терміну договору і від того, хто є сторонами угоди, у письмовій формі мають бути укладені: договір прокату, договір оренди транспортного засобу, договір оренди будівель і споруд тощо.

Договір оренди нерухомого майна підлягає державній реєстрації.

Між тим, договір оренди будівлі та споруди підлягає державній реєстрації в тому разі, якщо його укладено на строк не менше ніж рік. Це правило поширюється і на договори оренди приміщення.

Слід звернути увагу на низку правил визначення строку, що впливає на обов'язок реєстрації договору оренди:

у разі продовження договору оренди будівлі, укладеного на строк менше одного року, на такий самий строк після закінчення початкового строку оренди відносини сторін регулюються новим договором оренди, який не підлягає державній реєстрації;

договір оренди будівлі, поновлений на невизначений строк, не потребує державної реєстрації;

якщо сторони встановили, що умови укладеного ними договору оренди будівлі застосовуються до їхніх відносин, що існували протягом певного періоду часу до його укладення, то при обчисленні строку такий період часу не включається до строку оренди;

строк дії договору оренди будівлі (споруди), визначений з 1-го числа будь-якого місяця поточного року до 30-го (31-го) числа попереднього місяця наступного року, визнають таким, що дорівнює року

Усі перелічені вище правила однаковою мірою поширюються на договори суборенди.

На практиці в більшості випадків реєстрація договору оренди покладається на орендаря. Однак обов'язок щодо реєстрації лежить на обох сторонах. Договір оренди будівлі або споруди та, відповідно, приміщення вважається укладеним з моменту такої реєстрації.

Важливим питання формування орендних відносин є оформлення операцій первинними документами.

Основним документом, з якого розпочинається виконання договору оренди є Акт приймання-передачі майна в оренду.

Як і будь-який договір, договір оренди є тільки волевиявленням сторін. А підтвердити фактичне його виконання можуть тільки первинні документи.

Повного переліку первинних документів при орендних правовідносинах ні бухгалтерське, ні податкове законодавство України не містять.

У цьому випадку застосовуються загальні норми, які застосовуються для документального оформлення господарських операцій.

Основним документом, що фіксує фактичне виконання зобов'язань орендодавцем щодо передачі майна та виконання зобов'язань орендаря щодо прийняття цього майна в оренду, є акт приймання-передачі будівлі, приміщення тощо. На підставі цього документа визначається момент реальної передачі орендареві приміщення або споруди у володіння і користування.

Якщо підписання договору поєднується з актом передачі приміщення орендарю, то договір буде реально виконано під час його підписання.

Акт приймання-передачі майна в оренду (або інший документ про передачу) підписується обома сторонами.

Якщо сторони (сторона) ухиляються (ухиляється) від підписання акта передання будівлі (споруди), то такі дії оцінюються як відмова від виконання обов'язку відповідно орендодавця - щодо передання, орендаря - щодо прийняття об'єкта. У цьому разі договір оренди вважається розірваним, оскільки передання об'єкта становить суть договору оренди.

Унаслідок припинення договору об'єкт оренди повертають орендодавцю також за актом приймання-передачі майна (або іншим документом про передачу, що підписується сторонами).

В акті приймання-передачі майна в оренду зазначають найменування майна, характеристику його якості, для нерухомості - місце розташування та інші ознаки, які дають змогу точно встановити відповідний об'єкт та його стан.

Акт приймання-передачі підписується сторонами.

Сторонам договору оренди слід звернути особливу увагу на наявність і правильність складання акта приймання-передачі майна в оренду.

Орендодавець має право вимагати орендну плату тільки після передання майна в оренду, що має фіксуватися актом приймання-передачі майна в оренду.

Відсутність акта приймання-передачі позбавляє права платника податків - орендаря включати до витрат, що враховуються при оподаткуванні прибутку, орендні платежі.

Таким чином, акт приймання-передачі майна є обов'язковим первинним документом.

Якщо узагальнити більш повний перелік документів щодо орендних операцій, то серед них виділяють: договір, акт приймання-передачі майна, рахунки на оплату оренди та платіжні доручення на перерахування орендних платежів.

Щомісячно чи в інші встановлені терміни відповідно до вимог договору оренди, визначених за узгодженням сторін, при настанні кінця звітного періоду орендодавцем і орендарем підписується акт наданих послуг (виконаних робіт) з оренди.

Це необхідно тому, що для підтвердження господарської операції з надання та отримання послуг з оренди майна протягом звітного періоду лише договору про оренду недостатньо.

Складання окремого первинного документу передбачено Міністерством фінансів України в листі від 30.05.2016 р. № 31-11410-09-10/15182.

Відповідні акти надання орендних послуг постають підставою для відображення доходів від здачі майна в оренду у орендодавця і витрат з оренди у орендаря. Також у випадку, якщо сторона-орендодавець є платником ПДВ, додатково виписується податкова накладна з ПДВ, яка надає підстави для відображення податкових зобов'язань з ПДВ в обліку орендодавця і податкового кредиту з ПДВ в обліку орендаря.

Між тим, відповідні документи оформляють розрахунки між орендарем і орендодавцем.

Однак, якщо мова йде про операції оренди, що відображаються за вимогами МСФЗ 16, то крім необхідності відобразити розрахунки з оренди між сторонами, також важливим є відображення розрахунків первісної вартості активу з права користування з оренди, зобов'язань з оренди за дисконтованою вартістю, орендних платежів, амортизації активу з права користування з оренди.

Документальне оформлення таких розрахунків передбачає необхідність забезпечити наявність, по-перше, документів, де виконані відповідні розрахунки, по-друге, довідки бухгалтера, в якій мають бути виконані всі бухгалтерські проведення щодо належного відображення оренди.

1.3. Бухгалтерський облік операцій оренди в міжнародній і вітчизняній практиці

У вітчизняній обліковій практиці об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за справедливою вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»).

Таким чином, прийнятий в операційну оренду об'єкт основних засобів орендарем відображається за дебетом позабалансового рахунка 01 «Орендовані необоротні активи».

Після закінчення строку операційної оренди, при поверненні об'єкта основних засобів, орендодавець «знімає» суму справедливої вартості об'єкта, відображаючи її за кредитом рахунка 01.

У свою чергу в обліку юридичної особи-орендодавця переданий в оренду об'єкт операційної оренди продовжує обліковуватися у складі об'єктів основних засобів, тобто на субрахунках рахунку 10 «Основні засоби».

У міжнародній практиці облік оренди відрізняється від підходу, застосованого в НП(С)БО 14.

Розглянемо більш докладно специфіку бухгалтерського відображення операцій з оренди за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Облік операцій оренди у орендаря відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда» у орендаря ведеться з використанням активного рахунку 10 «Основні засоби» і пасивного рахунку 53 «Зобов'язання з оренди».

При тому особливістю є те, що об'єкт оренди потрапляє на баланс компанії і враховується як право користування активом.

Необхідність використання рахунку 10 «Основні засоби» для обліку активів у формі права користування зумовлюється тим, що відповідні активи потрапляють в ті субрахунки, на яких враховуються і власні об'єкти основних засобів.

Під час надходження об'єкта основних засобів в оренду він враховується за первісною вартістю, яка визначається як сума фактичних витрат, а саме за собівартістю, що включає:

- первісну оцінку орендного зобов'язання;
- будь-яких орендних платежів, що здійснені на початок дії договору оренди;
- первісні прямі витрати, які понесені орендарем;
- попередньо оцінені витрати на демонтаж, відновлення місця знаходження активу з права користування тощо.

Окрім визнання активів з права користування, паралельно здійснюється визнання зобов'язань з оренди.

Зобов'язання з оренди оцінюється за первісною вартістю, яка визначається як дисконтована вартість не сплачених орендних платежів на дату початку договору.

Для цілей дисконтування використовується припустима ставка відсотків у договорі оренди, якщо таку ставку легко визначити.

У випадку, якщо таку ставку складно визначити на підставі договору, орендар має взяти за основу ставку додаткових запозичень орендаря.

Орендні платежі, які входять до складу орендного зобов'язання, бувають кількох видів:

- фіксовані орендні платежі;
- змінні орендні платежі, що залежать від індексу чи ставки;
- суми, які за очікуваннями за гарантіями ліквідаційної вартості тощо.

Крім первісної оцінки на дату початку договору оренди, для цілей налагодження обліку важливо визначити метод (або модель) подальшого обліку активів з права користування.

МСФЗ 16 рекомендує до використання два можливих методи подальшої оцінки активів з права користування:

- модель собівартості;
- модель переоціненої вартості для активів у формі права користування, що враховуються у складі основних засобів, або справедливої вартості для активів, що враховуються у складі інвестиційної нерухомості.

У випадку застосування моделі собівартості активи у формі права користування на дату фінансової звітності враховуються за балансовою вартістю, яка визначається як первісна вартість за вирахуванням суми накопиченої амортизації (зносу) активу, а також втрат від зменшення корисності, якщо таке знецінення було визнано.

У випадку застосування іншої моделі активи у формі права користування на дату балансу переоцінюються до рівня справедливої вартості.

Відносно подальшої оцінки орендного зобов'язання на кожну дату звітності орендар здійснює оцінку суми орендного зобов'язання, здійснюючи збільшення його балансової вартості на витрати у вигляді процентів за відповідним орендним зобов'язанням і зменшуючи його на суму проведених оплат орендних платежів.

Також під час подальшої оцінки орендного зобов'язання мають бути враховані будь-які переоцінки або модифікації оренди, що мають на меті перегляд фіксованих орендних платежів.

Модифікація чи переоцінка орендного зобов'язання може бути потрібна в таких випадках:

- коли змінився строк оренди;
- коли оцінка можливості придбання базового активу оцінена з урахуванням подій і обставин з точки зору можливості придбання.

Далі у табл.1.1 розглянемо порядок бухгалтерського обліку операцій оренди у орендаря відповідно до МСФЗ 16 «Оренда».

Таблиця 1.1

Порядок бухгалтерського обліку операцій оренди у орендаря
відповідно до МСФЗ 16 «Оренда»

№	Операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
1	Операції на дату початку договору оренди			
1.1	Отримано об'єкт в оренду і відображені активи у формі права користування на суму первісно визнаного орендного зобов'язання за дисконтованою вартістю орендних платежів на дату початку оренди	152	531	Договір оренди, акт приймання об'єкта в оренду, розрахунок первісної вартості активу у формі права користування
1.2	Відображено перший платіж з оренди на дату початку договору	152	685, 311 тощо	Рахунок на сплату першого платежу з оренди, платіжне доручення, виписка банку

Продовження табл.1.1

1	2	3	4	5
1.3	Відображені прямі витрати на укладання договору оренди (посередницькі, юридичні послуги, нотаріальне оформлення тощо)	152	531	Акти виконаних робіт, рахунки, виписки банку та інші документи
1.4	Відображено нарахування забезпечення (резерву) на відновлення території чи демонтаж об'єкта оренди по закінченню строку договору оренди	152	47	Розрахунок забезпечення (резерву) на відновлення території чи демонтаж об'єкта оренди по закінченню строку договору оренди
1.5	Сформовано первісну вартість активу у формі права користування об'єктом оренди	10 в розрізі субрахунків	152	Акт введення в експлуатацію активу з права користування
2	Операції на кожен дату нарахування відсотків відповідно до умов договору оренди			
2.1	Нараховані відсотки за договором оренди	952	684	Розрахунок нарахування відсотків за орендою
2.2	Переведено довгострокову заборгованість з оренди до складу поточної, коли до сплати залишилося менше року	531	685	Розрахунок орендних платежів, довідка бухгалтера
2.3	Сплачено орендні платежі за договором оренди: - в основній частині поточного орендного зобов'язання - відсотки з оренди	685 684	311 311	Розрахунок орендних платежів, платіжне доручення, виписка банку

Продовження табл.1.1

1	2	3	4	5
3	Щомісячні операції з нарахування амортизації активів з права користування і за необхідності з визнання втрат від зменшення корисності при наявності внутрішніх чи зовнішніх факторів знецінення			
3.1	Нараховано амортизацію активів з права користування з оренди, що використовуються для: - прямих виробничих цілей - загальновиробничих цілей - адміністративних цілей - збутових цілей - наукових досліджень і розробок - соціальних цілей	23 91 92 941 949	131 131 131 131 131	Відомість нарахування амортизації активів з права користування з оренди
3.2	Відображено втрати від зменшення корисності активів з права користування з оренди	972	131	Акт визнання втрат від зменшення корисності активів з права користування з оренди
3.3	Відображено доходи від відновлення зменшення корисності активів з права користування з оренди	131	742	Акт визнання доходів від відновлення втрат від зменшення корисності активів з права користування з оренди

Продовження табл.1.1

1	2	3	4	5
4	Операції з модифікації договорів оренди			
4.1	Відображено перерахунок зобов'язання з оренди в бік збільшення внаслідок перегляду суттєвих умов договору оренди (наприклад, перегляду строку чи орендних платежів)	10 в розрізі субрахунків і 977	531	Перерахунок зобов'язання з оренди внаслідок перегляду суттєвих умов договору оренди, довідка бухгалтера
4.2	Відображено перерахунок зобов'язання з оренди в бік зменшення внаслідок перегляду суттєвих умов договору оренди (наприклад, перегляду строку чи орендних платежів)	531	10 в розрізі субрахунків і 746	Перерахунок зобов'язання з оренди внаслідок перегляду суттєвих умов договору оренди, довідка бухгалтера

Джерело: складено автором.

Таким чином ми розглянули основні бухгалтерські записи з обліку оренди у орендаря за МСФЗ.

Зазначимо, що облік за НП(С)БО відповідних операцій кардинально відрізняється, оскільки відсутнє відображення на балансі активів з права користування, зобов'язань з оренди, не здійснюється нарахування амортизації тощо.

При тому в облік орендаря потрапляє лише нарахування до сплати орендних платежів і їх сплата, які здійснюється відповідно до умов, передбачених договором оренди.

Далі розглянемо порядок бухгалтерського обліку операцій операційної оренди у орендодавця відповідно до МСФЗ 16 «Оренда» (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Порядок бухгалтерського обліку операцій операційної оренди у
орендодавця відповідно до МСФЗ 16 «Оренда»

№	Операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
1	Операції на дату початку договору оренди			
1.1	Передано об'єкт в операційну оренду	10 субрахунок другого порядку «Основні засоби, передані в оренду»	10	Договір оренди, акт приймання- передачі об'єкта в оренду
1.2	Нараховано до отримання перший платіж з оренди на дату початку договору	377	713	Рахунок на сплату першого платежу з оренди
1.3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з суми першого платежу з оренди, що нарахований до отримання	713	641	Податкова накладна
1.4	Отримано на поточний рахунок перший платіж від орендаря за оренду на дату початку договору	311	377	Виписка банку
2	Операції на дату, передбачену договором щодо нарахування орендних платежів з операційної оренди			
2.1	Нараховані орендні платежі до отримання в дати, передбачені договором оренди	377	713	Рахунок на сплату орендних платежів
2.2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ від суми орендних платежів	713	641	Податкова накладна
2.3	Отримано на поточний рахунок орендні платежі від орендаря за оренду відповідно до договору	311	377	Виписка банку

Джерело: складено автором.

Операції фінансової оренди в обліку орендодавця фактично прирівняні до операцій продажу необоротних активів і відображаються за подібною схемою з тією різницею, що по фінансовій оренді в обліку орендодавця з'являється зобов'язання за фінансовою орендою.

Порядок бухгалтерського обліку операцій фінансової оренди у орендодавця наведено в табл.1.3.

Таблиця 1.3

Порядок бухгалтерського обліку операцій фінансової оренди у
орендодавця

№	Операції	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4	5
1	Операції на дату початку договору оренди			
1.1	Виведено об'єкт на продаж з основної діяльності за балансовою вартістю або справедливою вартістю за мінусом витрат на продаж, з урахуванням того, яка оцінка є найменшою	286	10	Акт виведення основних засобів на продаж
1.2	Списана сума зносу по об'єкту основних засобів	131	10	Акт списання
1.3	Передано об'єкт основних засобів у фінансову оренду	943	286	Договір оренди, акт приймання-передачі об'єкта в оренду
1.4	Відображено дохід від об'єкта, переданого в фінансову оренду	181	712	Договір, акт приймання-передачі об'єкта в оренду
1.5	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	Податкова накладна

Продовження табл.1.3

1	2	3	4	5
1.6	Переведена частина довгострокової заборгованості з оренди в поточну заборгованість (на найближчі 12 місяців)	311	181	Довідка бухгалтера
1.7	Нараховано відсотки за договором фінансової оренди	373	732	Розрахунок відсотків до отримання з оренди
1.8	Отримано на поточний рахунок орендний платіж від орендаря за фінансову оренду	311	377	Виписка банку
1.9	Отримані на поточний рахунок відсотки від орендаря за фінансову оренду	311	373	Виписка банку

Джерело: складено автором.

Таким чином ми розглянули порядок бухгалтерського обліку орендних операцій на рахунках відносно різних видів оренди (фінансової і операційної) у орендодавця і орендаря.

При тому звернемо увагу, що відповідна кореспонденція рахунків може поповнюватися за рахунок операцій проведення ремонтних робіт орендованих об'єктів основних засобів, проведення їх поліпшень, визнання зменшення корисності тощо.

Однак, базові операції з оренди, що мають місце практично у всіх суб'єктів господарювання, розглянуті вище з урахуванням Концептуальної основи МСФЗ.

Далі зупинимося на розгляді особливостей діючої практики оренди на прикладі ТОВ «Щедро».

Висновки до розділу 1

На підставі ознайомлення з питаннями класифікації оренди, порядку її документального оформлення і бухгалтерського обліку було встановлено, що:

1. Оренда є важливим видом господарських договорів, які забезпечують передавання права користування майном іншій особі на певний термін.

Крім терміну «оренда» в обліковій, юридичній і аудиторській практиці застосовується термін «лізинг». При тому розмежовують оперативний і фінансовий лізинг, або операційну і фінансову оренду.

2. Бухгалтерський облік оренди здійснюється з урахуванням МСФЗ 16 «Оренда» в умовах застосування Концептуальної основи МСФЗ, або НП(С)БО 14 «Оренда» в умовах застосування Концептуальної основи НП(С)БО.

Слід звернути увагу, що національні і міжнародні стандарти містять різні підходи до відображення облікових операцій з оренди.

3. Одною з найбільш суттєвих різниць у підходах стосується обліку оренди у орендаря. Відповідно до НП(С)БО 14 у орендаря може бути і фінансова, і операційна оренда.

При тому у вітчизняній обліковій практиці об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за справедливою вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»). Прийнятий в операційну оренду об'єкт основних засобів орендарем відображається за дебетом позабалансового рахунка 01 «Орендовані необоротні активи».

Після закінчення строку операційної оренди, при поверненні об'єкта основних засобів, орендодавець «знімає» суму справедливої вартості об'єкта, відображаючи її за кредитом рахунка 01.

У свою чергу в обліку юридичної особи-орендодавця переданий в оренду об'єкт операційної оренди продовжує обліковуватися у складі об'єктів основних засобів, тобто на субрахунках рахунку 10 «Основні засоби».

4. У міжнародній практиці облік оренди відрізняється від підходу, застосованого в НП(С)БО 14. Облік операцій оренди у орендаря відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда» у орендаря ведеться з використанням активного рахунку 10 «Основні засоби» і пасивного рахунку 53 «Зобов'язання з оренди».

Отже, особливістю є те, що об'єкт оренди потрапляє на баланс компанії і враховується як право користування активом.

Зобов'язання з оренди оцінюється за первісною вартістю, яка визначається як дисконтована вартість не сплачених орендних платежів на дату початку договору.

Орендні платежі, які входять до складу орендного зобов'язання включають фіксовані орендні платежі і змінні орендні платежі, що залежать від індексу чи ставки.

Також виділяють змінні орендні платежі, що не залежать від індексу чи ставки, і витрати з малоцінної і короткострокової оренди, що безпосередньо відносяться до складу витрат періоду в Звіт про фінансові результати компанії.

РОЗДІЛ 2. ДНЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ У ТОВ «ЩЕДРО»

2.1. Загальна економічна характеристика ТОВ «Щедро»

Базою дослідження в кваліфікаційній роботі обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «Щедро».

Товариство створено 20.02.2017 року, тобто діє на сьогодні 7 років 8 місяців.

Основним видом діяльності Товариства є КВЕД 10.41 «Виробництво олії та тваринних жирів».

Крім основного виду діяльності, Товариство також займається іншими видами діяльності, а саме:

10.42 Виробництво маргарину і подібних харчових жирів

10.84 Виробництво прянощів і приправ

10.89 Виробництво інших харчових продуктів, н.в.і.у.

11.01 Дистиляція, ректифікація та змішування спиртних напоїв

11.02 Виробництво виноградних вин

20.41 Виробництво мила та мийних засобів, засобів для чищення та полірування

46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин

46.33 Оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами

46.38 Оптова торгівля іншими продуктами харчування, у тому числі рибою, ракоподібними та молюсками

46.72 Оптова торгівля металами та металевими рудами

46.90 Неспеціалізована оптова торгівля

52.29 Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту

38.31 Демонтаж (розбирання) машин і устаткування

38.32 Відновлення відсортованих відходів.

Засновником і бенефіціаром Товариства є АГРОКОСМ ХОЛДИНГ ЛІМІТЕД (AGROCOSM HOLDING LIMITED), країна резиденства: Кіпр

Адреса засновника: Кіпр, 19, ВУЛИЦЯ АММОЧОСТУ, 3075, ЛІМАСОЛ

Розмір внеску до статутного капіталу складає: 686 098 164,79 грн

Частка засновника в статутному капіталі (%): 100,00%.

Місцем знаходження підприємства є: Україна, 49033, Дніпропетровська обл., місто Дніпро, пр. Б. Хмельницького, будинок 122, ЛІТ.Д-2.

Товариство має філії в Луцьку, Києві, Львові, Тернополі, Івано-Франківську, представництво в Одесі та інших містах.

Товариство має власні основні засоби, а також основні засоби, що отримані на умовах оренди. Фінансова звітність складається Товариством на підставі Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ.

Компанія проходить обов'язковий аудит щорічно і подає перевірену аудитом фінансову звітність власникам, банкам, ДПС України та іншим користувачам, а також оприлюднює на власному веб-сайті.

На підставі показників фінансової звітності Товариства проаналізуємо показники ліквідності (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Аналіз ліквідності ТОВ «Щедро»

Показники	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення (+,-)	
						2022 порівняно з 2021	2023 порівняно з 2022
1	2	3	4	5	6	7	9
Загальна ліквідність	88,4	85,8	106,0	115,6	124,4	+9,6	+8,8
Абсолютна ліквідність	1,7	26,4	37,0	1,1	1,6	-35,9	+0,5
Проміжна ліквідність	61,5	70,8	72,5	85,8	96,9	+13,3	+11,1

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро»

У графічному вигляді показники ліквідності наведені на рис.2.1.

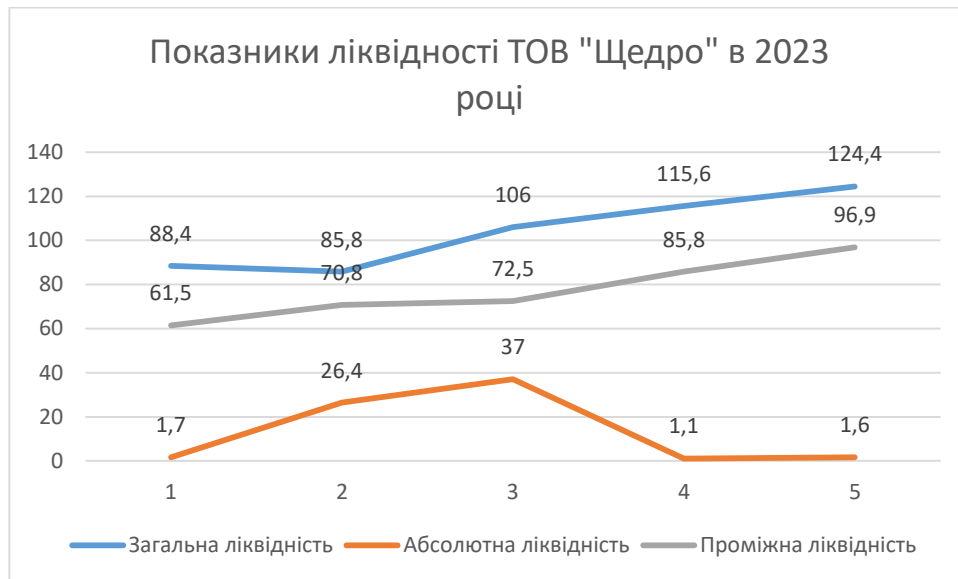


Рис.2.1. Аналіз показників ліквідності ТОВ «Щедро»

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро»

Висновки: На підставі розрахунку показників ліквідності можна зробити висновок, що в звітному 2023 році абсолютна ліквідність Товариства становила 1,6%, що на 0,5% більше, ніж в 2022 році.

Проміжна ліквідність в 2023 році склала 96,9%, що на 11,1% більше, ніж в попередньому 2022 році.

Загальна ліквідність склала в 2023 році 124,4%, що на 8,8% більше, ніж в 2022 році.

Для отримання інформації про загальні результати діяльності Товариства проведемо аналіз динаміки показників рентабельності (збитковості) ТОВ «Щедро» (табл.2.2).

Висновки: На підставі проведеного дослідження видно, що діяльність Товариства в 2023 році суттєво поліпшилася.

Якщо в 2019-2022 році мала місце збитковість активів ТОВ «Щедро». А в 2023 році рентабельність активів становила 4,2%, що на 13,6% вище, ніж в попередньому році.

Таблиця 2.2

Аналіз рентабельності (збитковості) діяльності ТОВ «Щедро»

Показники	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення (+,-)	
						2022 порівняно з 2021	2023 порівняно з 2022
1	2	3	4	5	6	7	9
Показник рентабельності (збитковості) активів	-1,0	-12,4	-13,5	-9,4	4,2	-22,9	13,6
Показник рентабельності (збитковості) діяльності за чистим прибутком	-0,3	-6,1	-4,9	5,6	2,0	10,5	-3,6
Показник рентабельності (збитковості) операційних витрат за валовим прибутком	92,0	66,8	76,9	102,3	111,0	25,4	8,7

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро»

Рентабельність діяльності за чистим прибутком Товариства становила в 2023 році 2%, в 2022 році 5,6%, в 2021 році мала місце збитковість діяльності за чистим збитком – 4,9%.

Таким чином в 2023 році рентабельність діяльності за чистим прибутком зменшилась порівняно з попереднім 2022 роком на 3,6%, тоді як в 2022 році порівняно з 2021 роком мало місце збільшення рентабельності за чистим прибутком на 10,5%.

Рентабельність (збитковість) операційних витрат за валовим прибутком в 2023 році склала 111%, що на 8,7% більше, ніж в попередньому 2022 році.

У графічному вигляді показники рентабельності (збитковості) ТОВ «Щедро» наведені на рис.2.2.



Рис. 2.2. Показники рентабельності (збитковості) ТОВ «Щедро»

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро»

2.2. Особливості обліку орендних операцій у ТОВ «Щедро»

Товариством укладено договори оренди основних засобів, а саме офісних будівель і складських приміщень.

Термін оренди за договорами складає до 3 чи до 5 років.

Як правило, Товариство не має права передавати або здавати орендовані активи в суборенду.

Відповідно до укладених договорів оренди ТОВ «Щедро», як орендар, зобов'язаний:

1) користуватися орендованим майном відповідно до умов договору оренди, а якщо такі умови в договорі не визначені, то відповідно до призначення майна. Орендар повинен використовувати майно сам.

2) своєчасно вносити плату за користування майном. Розмір, порядок, умови та строки внесення орендної плати визначаються договором. Якщо розмір, порядок та умови внесення орендної плати встановлені будь-яким нормативним актом, то договір обов'язково містить посилання на нього.

3) у разі припинення договору оренди повернути орендодавцеві майно в тому стані, в якому він його одержав, з урахуванням нормального зносу або в стані, обумовленому договором. Разом з майном орендодавцеві мають бути передані всі його приналежності та документи, що відносяться до нього, які раніше були отримані орендарем. Стан майна, що повертається, може встановлюватися договором. Можуть бути передбачені спеціальні вимоги до такого повернення, наприклад, умова про те, що приміщення підлягає поверненню тільки після проведення капітального ремонту.

4) підтримувати орендоване майно в справному стані, провадити за свій рахунок поточний ремонт і нести витрати на утримання майна, якщо інше не передбачено законом або договором оренди.

Облік витрат на ремонт, зроблений орендарем, залежить від умов договору на оренду майна.

У договорі оренди може бути передбачено, що орендар здійснює капітальний ремонт майна, витрати на який зараховуються йому в рахунок майбутніх платежів з орендної плати.

Капітальний ремонт може бути проведений повністю або частково силами орендаря.

У цьому випадку витрати на оплату праці, відпуск матеріалів на ремонт та інші витрати обліковуються на підставі відповідних первинних документів за дебетом рахунків витрат, витрат у кореспонденції з кредитом рахунків обліку здійснених витрат.

Під час укладання договорів Товариство визначає, чи відповідає договір критеріям визнання оренди, передбаченим МСФЗ 16 в цілому або в частині його суттєвих компонентів.

Основним критерієм для визнання договору як договору оренди є контроль за використанням об'єкта оренди, який передається ТОВ «Щедро» як орендарю на певний період часу в обмін на відшкодування.

Актив у формі права користування визнається на балансі ТОВ «Щедро» за первісною вартістю на дату початку договору оренду.

Наступна оцінка активів у формі права користування здійснюється за моделлю собівартості.

При тому активи у формі права користування відображаються на дату фінансової звітності за первісною вартістю за вирахуванням нарахованої амортизації і збитків від знецінення.

На дату початку договору оренди розраховуються дисконтовані орендні платежі, які сумарно становлять зобов'язання з оренди.

У подальшому активи у формі права користування підлягають амортизації.

Товариством обрано прямолінійний метод для нарахування амортизації активів з права користування.

Витрати з амортизації визнаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) щомісячно і відносяться до витрат за функціональним призначенням з віднесенням на рахунки обліку виробничих, адміністративних, збутових витрат тощо.

Амортизація зобов'язань з оренди визнається в якості фінансових витрат, які також відображаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Зобов'язання з оренди на кожну дату фінансової звітності оцінюються наступним чином:

- балансова вартість зобов'язання з оренди збільшується для відображення процентів за орендним зобов'язанням;

- балансова вартість зобов'язання з оренди зменшується для відображення здійснених орендних платежів;
- балансова вартість переоцінюється для відображення переоцінки чи модифікації зобов'язання з оренди.

Модифікація договору виникає внаслідок зміни умов початкового договору, зокрема внаслідок зміни об'єму чи ціни договору.

Переоцінка зобов'язання з оренди здійснюється при настанні певної події: зміни строку оренди, зміни майбутніх орендних платежів через зміну індексу або ставки, які враховуються для визначення таких платежів.

Товариством застосовується спрощений підхід для відображення витрат з оренди активів низької вартості і короткострокової оренди терміном до 12 місяців.

Так, витрати за орендою активів низької вартості і короткострокової оренди строком до 12 місяців відображаються на систематичній основі у складі витрат діяльності протягом дії встановленого строку оренди.

При тому активи з права користування і зобов'язання з оренди на балансі не визнаються.

Слід звернути увагу, що Товариство виступає не лише в ролі орендаря, а й в ролі орендодавця.

Між тим, основним видом договорів оренди, які укладаються ТОВ «Щедро» в якості орендодавця є договори операційної оренди.

Облік операцій оренди організовано наступним чином.

Договори оренди укладаються з обов'язковим санкціонуванням їх з боку фінансового директора Товариства.

Майно передається від орендодавця на підставі Актів приймання-передачі основних засобів в оренду, які складаються в 2 примірниках і підписуються обома сторонами.

Після надходження об'єкта основних засобів в оренду, він потрапляє до обліку, з одного боку, як фізичний об'єкт в інвентарний список активів з права

користування з оренди за місцем експлуатації із закріпленням за матеріально-відповідальною особою.

З іншого боку, в бухгалтерії Товариства здійснюється розрахунок:

- 1) дисконтованої вартості майбутніх орендних платежів за ставкою, визначеною в договорі або ставці можливих запозичень Товариства;
- 2) первісної вартості активу з права користування з оренди. При тому враховується сума дисконтованих орендних платежів, сума першого орендного платежу, який здійснено на початку оренди і інші прямі витрати, які пов'язані з укладанням договору. Це зазвичай нотаріальні і юридичні витрати;
- 3) графіку орендних платежів протягом всього строку оренди;
- 4) суми амортизації з активів з права користування з оренди.

Відповідні розрахунки складаються за кожним договором.

До них додається довідка бухгалтера з означеною кореспонденцією рахунків з обліку орендних операцій за кожним договором з відповідними поясненнями.

Кожного місяця орендодавцями складаються і надаються ТОВ «Щедро» акти наданих послуг з оренди, рахунки на оплату орендних платежів, податкові накладні з ПДВ.

Крім того, враховуючи, що об'єктом оренди, як правило, є приміщення, то поряд з орендною платою, орендодавцю надають рахунки на компенсацію комунальних платежів і витрат з охорони відповідних приміщень.

Далі рахунки орендодавців сплачуються бухгалтерією ТОВ «Щедро» шляхом виписки платіжних доручень на перерахунок коштів з поточного рахунку в банку і заборгованість закривається.

Витрати на амортизацію активів з права користування відносяться до витрат діяльності Товариства за цільовим призначенням орендованих активів, тобто до складу загальновиробничих, адміністративних, збутових та інших операційних витрат відповідно з віднесенням на рахунки 91, 92, 94, 949 тощо.

2.3. Аналіз показників з оренди за даними фінансової звітності ТОВ «Щедро»

Аналіз показників з оренди проведемо на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро» за 2023 рік.

У табл.2.3 наведено аналіз динаміки визнаних активів з права користування за первісною і балансовою вартістю.

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки визнаних активів з права користування ТОВ «Щедро»

№	Показники	2022	2023	Відхилення (+,-)	
		тис. грн	тис. грн	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6
1	Первісна вартість активів з права користування на 1 січня	117436	105724	-11712	-9,973
2	Накопичена амортизація активів з права користування на 1 січня	(43830)	(37940)	5890	-13,438
3	Балансова вартість активів з права користування на 1 січня	73606	67784	-5822	-7,909
4	Надходження активів з права користування за звітний рік	19409	14126	-5283	-27,219
5	Амортизація активів у формі права користування	(25230)	(25980)	-750	2,973
6	Вибуття активів з права користування за балансовою вартістю	(31120)	(11068)	20052	-64,434
7	Списання зносу при вибутті активів з права користування	31120	11068	-20052	-64,434

Продовження табл.2.3

1	2	3	4	5	6
8	Первісна вартість активів з права користування на 31 грудня	105724	108782	3058	2,892
9	Накопичена амортизація активів з права користування на 31 грудня	(37940)	(52852)	-14912	39,304
10	Балансова вартість активів з права користування з оренди на 31 грудня	67784	55930	-11854	-17,488

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро» за 2023 рік

Висновки: На початок звітного 2023 року активи з права користування орендою за первісною вартістю склали 105724 тис. грн., що на 11712 тис. грн. або 9,973% менше, ніж в попередньому році.

У свою чергу сума накопиченої амортизації активів з права користування станом на початок 2023 року склала 37940 тис. грн., що на 5890 тис. грн. або 13,438% менше, ніж на початок 2022 року.

Балансова вартість активів з права користування на 1 січня 2023 року становила 67784 тис. грн., що на 5822 тис. грн. або 7,909% менше, ніж на 1 січня 2022 року.

Надходження активів з права користування за звітний 2023 рік склало 14126 тис. грн., що на 5283 тис. грн. або 27,219% менше, ніж в 2022 році.

Амортизація активів у формі права користування у 2023 році склала 25980 тис. грн., що на 750 тис. грн. або 2,973% менше, ніж у попередньому 2022 році.

Вибуття активів з права користування в 2023 році, так само як і сума списаного зносу (накопиченої амортизації), становили 11068 тис. грн., що 20052 тис. грн. або 64,434% менше, ніж в 2022 році.

Первісна вартість активів з права користування на 31 грудня 2023 року склала 108782 тис. грн., що на 3058 тис. грн. або 2,892% більше, ніж на 31 грудня 2022 року.

Накопичена амортизація активів з права користування на 31 грудня 2023 року склала 52852 тис. грн., що на 14912 тис. грн. або 39,304% більше, ніж на 31 грудня 2022 року.

Балансова вартість активів з права користування з оренди на 31 грудня 2023 року становила 55930 тис. грн., що на 11854 тис. грн. або на 17,488% більше, ніж на 31 грудня 2022 року.

Далі проаналізуємо суму витрат з операцій оренди, що визнаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ТОВ «Щедро» в 2022-2023 роках (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз витрат з операцій оренди, що визнаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ТОВ «Щедро» в 2022-2023 роках

№	Показники	2022	2023	Відхилення (+,-)	
		тис. грн	тис. грн	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6
1	Сума витрат з нарахованої амортизації активів з права користування з оренди	25230	25980	+750	+2,973
2	Фінансові витрати за орендним зобов'язанням	9521	9477	-44	-0,462
	Всього витрат	34751	35457	+706	+2,032

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро» за 2023 рік

Висновки: На підставі аналізу динаміки витрат з оренди, що відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ТОВ «Щедро» можна заключити, що сума витрат з нарахованої амортизації

активів з права користування в 2023 році склала 25980 тис. грн., що на 750 тис. грн. або 2,973% більше, ніж в попередньому 2022 році.

Фінансові витрати за орендним зобов'язанням в 2023 році склали 9477 тис. грн., що на 44 тис. грн. або 0,462% менше, ніж в 2022 році.

Таким чином загальна сума витрат, що пов'язані з орендою в 2023 році становила 35457 тис. грн., що на 706 тис. грн. або 2,023% більше, ніж в 2022 році.

Наступним кроком розглянемо аналіз динаміки зобов'язань з оренди ТОВ «Щедро» в 2022-2023 роках (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Аналіз зобов'язань з оренди ТОВ «Щедро» в 2022-2023 роках

№	Показники	2022	2023	Відхилення (+,-)	
		тис. грн	тис. грн	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6
1	Балансова вартість зобов'язань з оренди станом на 1 січня	79290	73438	-5852	-7,381
2	Приріст зобов'язань з оренди за звітний рік	19409	14126	-5283	-27,219
3	Відсотки, нараховані за зобов'язанням з оренди	9521	9477	-44	-0,462
4	Вибуття зобов'язань з оренди протягом звітного року	-	-	-	-
5	Орендні платежі	34782	34381	-401	-1,153
6	Балансова вартість зобов'язань з оренди станом на 31 грудня	73438	62660	-10778	-14,676
	У тому числі				
6.1	Довгострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня	52491	35153	-17338	-33,030
6.2	Короткострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня	20947	27507	6560	31,317

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро» за 2023 рік

Висновки: На підставі проведених аналітичних розрахунків видно, що балансова вартість зобов'язань з оренди станом на 1 січня 2023 року становила 73438 тис. грн., тоді як станом на 1 січня 2022 року вона складала 79290 тис. грн.

Таким чином за даними на початок 2023 року відбулося зменшення зобов'язань з оренди за балансовою вартістю на 5852 тис. грн. або 7,381% порівняно з даними на початок попереднього 2022 року.

Показник приросту зобов'язань з оренди за звітний 2023 рік становив 14126 тис. грн., а за 2022 рік – 19409 тис. грн., отже, в 2023 році відбулося зменшення на суму 5283 тис. грн. або 27,219%.

Вибуття зобов'язань з оренди протягом звітного 2023 року і попереднього 2022 року не було.

Орендні платежі в 2023 році становили 34381 тис. грн., а в 2022 році – 34782 тис. грн., тобто зменшення в звітному році становило 401 тис. грн. або 1,153%.

Балансова вартість зобов'язань з оренди станом на 31 грудня 2023 року складала 62660 тис. грн., а станом на 31 грудня 2022 року – 73438 тис. грн.

Таким чином зменшення балансових зобов'язань з оренди станом на кінець 2023 року порівняно з кінцем 2022 року складало 10778 тис. грн. або 14,676%.

При тому довгострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня 2023 року становили 35153 тис. грн., а на 31 грудня 2022 року – 52491 тис. грн. Таким чином відбулося суттєве зменшення довгострокових зобов'язань з оренди на кінець 2023 року порівняно з кінцем 2022 року – на 17338 тис. грн. або на 33,03%.

У свою чергу короткострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня 2023 року становили 27507 тис. грн., тоді як на 31 грудня 2022 року вони складали 20947 тис. грн., тобто збільшення поточних зобов'язань з оренди на кінець звітного року порівняно з кінцем попереднього 2022 року складало 6560 тис. грн. або 31,317%.

Далі проаналізуємо структуру зобов'язань з оренди за термінами (довгострокові і поточні, короткострокові) (табл. 2.6, рис.2.3).

Таблиця 2.6

Аналіз структури зобов'язань з оренди ТОВ «Щедро»
в 2022-2023 роках

№	Показники	2022		2023		Відхилення (+,-)	
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Довгострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня	52491	71,477	35153	43,899	-17338	-27,578
2	Короткострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня	20947	28,523	27507	56,101	6560	+27,578
3	Балансова вартість зобов'язань з оренди станом на 31 грудня	73438	100	62660	100	-10778	-

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро» за 2023 рік

Висновки: На підставі розрахунку і аналізу структури зобов'язань з оренди ТОВ «Щедро» було встановлено, що основну частку відповідних фінансових зобов'язань станом на 31 грудня 2023 року становили короткострокові (поточні) зобов'язання з оренди – 56,101%, тоді як станом на 31 грудня 2022 року основну частку у відповідних фінансових зобов'язаннях складали довгострокові зобов'язання з оренди – 71,477%.

Таким чином станом на 31 грудня 2023 року порівняно з 31 грудня 2022 року суттєво змінилась структура зобов'язань з оренди, а саме – частка короткострокових зобов'язань з оренди зросла на 27,578%, а частка довгострокових зобов'язань з оренди зменшилася на 27,578%.

Відповідна тенденція пояснюється тим, що в умовах воєнного стану компанія скоротила обсяги укладання договорів оренди і спрямувала свої

зусилля на підтримку наявної діяльності і розрахунок за раніше укладеними договорами оренди.



Рис.2.3. Структура зобов’язань з оренди ТОВ «Щедро» в 2023 році за термінами

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро» за 2023 рік

Окремими блоком аналізу є оцінка витрат на короткострокову оренду і оренду активів низької вартості (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Аналіз витрат на короткострокову оренду і оренду активів низької вартості

№	Показники	2022		2023		Відхилення (+,-)	
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Витрати на короткострокову та малоцінну оренду у складі адміністративних витрат	2748	17,35	2879	14,04	131,00	-3,32

Продовження табл.2.7

1	2	3	4	5	6	7	8
2	Витрати на короткострокову та малоцінну оренду у складі витрат на збут	13088	82,65	17632	85,96	4544,00	3,32
3	Всього витрат на короткострокову та малоцінну оренду	15836	100	20511	100	4675,00	0,00

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Щедро» за 2023 рік

Висновки: Витрати на короткострокову та малоцінну оренду у складі адміністративних витрат в 2023 році склали 2879 тис. грн., що на 131 тис. грн. більше, ніж в 2022 році.

Між тим, частка відповідних витрат у загальній сумі витрат на короткострокову та малоцінну оренду скоротилася на 3,32%.

Витрати на короткострокову та малоцінну оренду у складі витрат на збут в 2023 році становили 17632 тис. грн., що на 4544 тис. грн. більше, ніж в 2022 році.

Частка відповідних витрат на короткострокову та малоцінну оренду у складі витрат на збут в загальній сумі збільшилась на 3,32%.

Розширення короткострокової оренди в 2023 році пов'язано з тим, що функціонування Товариства в умовах воєнного часу робить не вигідним укладання довгострокових договорів, оскільки це пов'язано із значними ризиками.

Тому короткострокові договори починають переважати, оскільки дозволяють орендну плату безпосередньо відносити на витрати діяльності і не змінювати балансові статті.

До того ж, внаслідок ризиків обстрілів інфраструктури відображення майна, яке постійно знаходиться під такими ризиками і відображається на балансі Товариства є менш вигідним, ніж просте нарахування орендних платежів за короткостроковими договорами оренди.

Висновки до розділу 2

На підставі ознайомлення з діючою практикою обліку орендних операцій у ТОВ «Щедро» можна зробити висновки, що:

1. Товариством укладено договори оренди основних засобів, а саме офісних будівель і складських приміщень.

Термін оренди за договорами складає до 3 чи до 5 років.

Як правило, Товариство не має права передавати або здавати орендовані активи в суборенду.

2. Під час укладання договорів Товариство визначає, чи відповідає договір критеріям визнання оренди, передбаченим МСФЗ 16 в цілому або в частині його суттєвих компонентів.

Основним критерієм для визнання договору як договору оренди є контроль за використанням об'єкта оренди, який передається ТОВ «Щедро» як орендарю на певний період часу в обмін на відшкодування.

3. Актив у формі права користування визнається на балансі ТОВ «Щедро» за первісною вартістю на дату початку договору оренди.

Наступна оцінка активів у формі права користування здійснюється за моделлю собівартості.

При тому активи у формі права користування відображаються на дату фінансової звітності за первісною вартістю за вирахуванням нарахованої амортизації і збитків від знецінення.

На дату початку договору оренди розраховуються дисконтовані орендні платежі, які сумарно становлять зобов'язання з оренди.

4. Балансова вартість активів з права користування з оренди на 31 грудня 2023 року становила 55930 тис. грн., що на 11854 тис. грн. або на 17,488% більше, ніж на 31 грудня 2022 року.

5. Зменшення балансових зобов'язань з оренди станом на кінець 2023 року порівняно з кінцем 2022 року склало 10778 тис. грн. або 14,676%.

При тому довгострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня 2023 року становили 35153 тис. грн., а на 31 грудня 2022 року – 52491 тис. грн. Таким чином відбулося суттєве зменшення довгострокових зобов'язань з оренди на кінець 2023 року порівняно з кінцем 2022 року – на 17338 тис. грн. або на 33,03%.

У свою чергу короткострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня 2023 року становили 27507 тис. грн., тоді як на 31 грудня 2022 року вони склали 20947 тис. грн., тобто збільшення поточних зобов'язань з оренди на кінець звітного року порівняно з кінцем попереднього 2022 року склало 6560 тис. грн. або 31,317%.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ У ТОВ «ЩЕДРО»

3.1. Завдання і джерела аудиту операцій оренди

Основною метою перевірки операцій оренди є підтвердження достовірності інформації щодо активів з права оренди і зобов'язань з оренди, що представлена у фінансовій звітності компанії.

Для вирішення загальної мети в ході аудиту мають бути вирішені різні завдання, а саме:

- перевірка правильності складання та реєстрації договорів оренди основних засобів у орендаря і орендодавця;
- перевірка правильності формування розміру (ставки) орендної плати та порядку її оплати;
- контроль правильності визначення первісної вартості активів з права користування з оренди в обліку орендаря;
- перевірка правильності розрахунку зобов'язань з оренди в обліку орендаря;
- контроль правильності розрахунку і своєчасності сплати орендних платежів;
- перевірка правильності нарахування амортизації активів з права користування з оренди в обліку орендаря;
- перевірка витрат з короткострокової оренди і оренди активів низької вартості, а також змінних витрат з оренди, що не пов'язані з індексами чи ставками в обліку і звітності орендаря;
- перевірка нарахування доходів з операційної оренди в обліку орендодавця;
- перевірка фінансової оренди в обліку орендодавця;
- перевірка операцій суборенди;
- контроль операцій з проведення ремонтів орендованих активів в обліку орендаря;

- перевірка модифікації договорів оренди і її відображення в обліку і звітності;
- перевірка організації матеріальної відповідальності та контролю збереження основних засобів, прийнятих в оренду;
- перевірка оренди основних засобів, що є державною власністю з урахуванням її особливостей;
- перевірка документального оформлення та правильності записів до регістрів синтетичного та аналітичного обліку основних засобів в орендаря і орендодавця;
- перевірка достовірності та взаємоузгодження показників фінансової та статистичної звітності за орендованими основними засобами;
- перевірка повноти і правильності розкриття інформації щодо орендних операцій в Примітках до фінансової звітності та інші.

Для виконання поставлених завдань необхідно застосування різноманітних джерел інформації, а саме таких, як:

- 1) Нормативні джерела (Закони України, МСФЗ, НП(С)БО, інші нормативні документи з питань оренди);
- 2) Фактичні джерела підприємства, що перевіряється:
 - Облікова політика компанії;
 - фінансова, податкова і статистична звітність за звітний і попередній роки;
 - договори оренди зо всіма додатками;
 - розрахунки зобов'язань з оренди, первісної вартості активів з права користування, орендної плати, амортизації активів з права користування;
 - первинні документи з обліку орендних операцій і розрахунків між орендарями і орендодавцями (акти приймання-передачі майна в оренду, рахунки, акти виконаних робіт, послуг, податкові накладні тощо);
 - первинні документи з обліку ремонтів і поліпшень орендованих основних засобів;
 - акти звірки заборгованості між орендарями і орендодавцями;

- виписки банку щодо оплат за оренду;
- реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 152, 10, 531, 713, 79 та інші документи.

3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю операцій оренди у ТОВ «Щедро»

Для ефективної системи управління орендованим майном необхідно організувати систему внутрішнього контролю. Контроль повинен виражатися у здійсненні встановлених процедур контролю та у функціонуванні системи обліку.

Контрольні функції здійснюються власним персоналом Товариства, які проводять спостереження та перевірку:

- дотримання вимог законодавства;
- точності та повноти документації бухгалтерського обліку;
- своєчасності підготовки достовірної бухгалтерської фінансової звітності;
- запобігання помилкам і викривленням;
- виконання наказів і розпоряджень;
- забезпечення збереження орендованого майна тощо.

Будь-яка аудиторська перевірка передбачає проведення оцінки системи внутрішнього контролю, оскільки від його ефективності залежить кількість і обсяг подальших аудиторських процедур, які мають проводитися.

Для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю необхідно регулярно проводити її оцінку з метою виявлення резервів у даній галузі управління. Оцінка системи внутрішнього контролю організації спрямована на досягнення низки цілей, які сприяють підвищенню якості управління організацією та зростанню ефективності її функціонування.

Серед основних цілей побудови ефективної системи внутрішнього контролю організації виділяють такі:

дослідження питань контролю за збереженням майна, матеріальних і фінансових активів;

досягнення високого рівня економічності та результативності використання наявного ресурсного та фінансового потенціалу;

побудова результативної системи виявлення та управління ризиками господарсько-економічної діяльності організації;

формування достовірної та повної інформації про результати господарсько-економічної діяльності організації в її звітності;

оцінка рівня дотримання законодавства та вимог нормативних правових актів при здійсненні господарсько-економічної діяльності організації.

При побудові системи внутрішнього контролю підприємства насамперед актуалізується питання щодо формування інформаційної бази для проведення цих процедур.

Основним елементом формування інформаційної бази для внутрішнього контролю є матеріали та дані бухгалтерського обліку і звітності підприємства.

До розширеного списку джерел формування інформаційної бази для функціонування системи внутрішнього контролю можна включити:

внутрішні регламенти і стандарти ведення облікових процедур і здійснення облікового процесу;

бухгалтерську фінансову та внутрішню управлінську звітність господарюючого суб'єкта;

інформаційні бази даних, що використовуються при організації тих чи інших бізнес-процесів;

систему нормативно-правової документації, що регламентує діяльність підприємства;

сукупність планової та прогнозної документації, а також оперативної та розрахунково-аналітичної інформації.

Досягнення ефективності оцінки системи внутрішнього контролю є можливим при дотриманні певного набору вимог.

До числа таких вимог можна віднести:

обґрунтованість (формування суджень щодо якості системи внутрішнього контролю підприємства повинно відбуватися тільки на основі документів і підтверджених професійних висновків);

несуперечливість (отримані висновки та судження щодо якості системи внутрішнього контролю не повинні суперечити іншим релевантним висновкам);

системність (під час оцінювання якості внутрішнього контролю підприємства має бути використано системний підхід, що враховує всі елементи і факти цього процесу);

об'єктивність (відсутність особистої або приватної зацікавленості в дослідженні фактів, що характеризують якість функціонування системи внутрішнього контролю).

Оцінка якості функціонування системи внутрішнього контролю підприємства включає три основні елементи:

ресурсний потенціал і структурні характеристики функціонування системи внутрішнього контролю;

алгоритмічність процесу та етапність реалізації процедур функціонування системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта;

рівень результативності функціонування системи внутрішнього контролю організації.

Методика оцінки системи внутрішнього контролю організації потребує проведення певних процедур, до числа яких можна віднести:

документальне оформлення;

виявлення відповідності між фактичною та обліковою величиною об'єкта внутрішнього контролю;

санкціонування проведення господарсько-економічних операцій;

оцінка правомочності прийняття управлінських рішень;

якісна та кількісна звірка даних у розрізі окремих об'єктів контролю.

Виділяють певні етапи оцінки системи внутрішнього контролю підприємства.

Зокрема, в літературі виділяють наступні три етапи оцінки системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта:

формування загальних уявлень про систему внутрішнього контролю в цілому та основні її елементи;

якісна та/або кількісна оцінка ризику контрольного середовища та застосування окремих засобів контролю;

проведення тестування процедур контролю.

Оцінку внутрішнього контролю Товариства проведемо з використанням опитувальника, що наведений в табл.3.1.

Таблиця 3.1

Опитувальник з оцінки системи внутрішнього контролю операцій
оренди у ТОВ «Щедро»

№	Питання	Оцінка системи обліку	Оцінка системи внутрішнього контролю
1	2	3	4
1	Чи існує у Товариства відділ внутрішнього контролю?	Так	Так
2	Хто здійснює санкціонування укладання договорів оренди?	Фінансовий директор	Фінансовий директор
3	Які види договорів оренди укладаються Товариством?	Короткострокові до року і довгострокові 3-5 років	
4	Який вид Концептуальної основи застосовується для цілей ведення обліку і контролюється СВК?	МСФЗ	МСФЗ
5	Чи застосовується спрощений підхід до обліку короткострокової оренди і оренди активів низької вартості?	Так	Так
6	Хто здійснює приймання-передачу активів в оренду?	Комісія, призначена керівником	
7	Який метод нарахування амортизації застосовується для активів з права користування з оренди?	Прямолінійний	

Продовження табл.3.1

1	2	3	4
8	Як обирається відсоткова ставка для дисконтування орендних платежів, що сплачуються протягом строку оренди?	Ставка обирається на підставі договору, або як ставка можливого запозичення	
9	Чи наявні у Товариства внутрішні документи, що регламентують порядок отримання і передачі майна в оренду?	Так	Так
10	Яким документом оформлюється приймання-передача майна в оренду?	Актом приймання-передачі майна в оренду	
11	Як забезпечується охорона об'єктів, отриманих в оренду, на місцях знаходження?	Охорона об'єктів, отриманих в оренду, на місцях знаходження забезпечується охоронним агентством, також наявні охоронна і пожежна сигналізації	
12	Хто здійснює контроль правильності визначення первісної вартості активів з права користування з оренди?	Головний бухгалтер	Начальник відділу внутрішнього контролю
13	Хто здійснює контроль правильності визначення дисконтованої вартості зобов'язань з оренди?	Головний бухгалтер	Начальник відділу внутрішнього контролю
14	Хто здійснює контроль правильності визначення амортизації активів з права користування з оренди?	Головний бухгалтер	Начальник відділу внутрішнього контролю
15	Хто здійснює контроль правильності визначення фінансових витрат (відсотків) стосовно зобов'язань з оренди?	Головний бухгалтер	Начальник відділу внутрішнього контролю
16	Хто здійснює контроль повноти і правильності розкриттів показників фінансової звітності в Примітках відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда»?	Головний бухгалтер	Начальник відділу внутрішнього контролю

Продовження табл.3.1

1	2	3	4
17	Чи були випадки коригування бухгалтерських записів щодо активів з права користування з оренди в звітному періоді з ініціативи відповідних посадових осіб?	Ні	Ні
18	Чи були випадки коригування бухгалтерських записів щодо зобов'язань з оренди в звітному періоді з ініціативи відповідних посадових осіб?	Ні	Ні
19	Чи були випадки дострокового розторгнення договорів оренди в звітному періоді?	Ні	Ні
20	Чи були випадки модифікації договорів з оренди в звітному періоді?	Так	Так
21	Хто здійснює контроль повноти і правильності відображення операцій модифікації договорів оренди відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда»?	Головний бухгалтер	Начальник відділу внутрішнього контролю

Джерело: складено автором.

У процесі оцінки системи внутрішнього контролю аналізуються такі показники:

ступінь охоплення системою внутрішнього контролю всіх господарських операцій з оренди, що відображаються на рахунках бухгалтерського обліку;

кількість виявлених системою внутрішнього контролю порушень в обліковій системі загалом та за окремими ділянками здійснення облікового процесу;

рівень автоматизації функціонування системи внутрішнього контролю;

ступінь нормативно-правового та інформаційного забезпечення функціонування системи внутрішнього контролю;

чисельність виявлених спотворень звітності у процесі застосування процедур внутрішнього контролю;

ступінь залучення керівництва суб'єкта господарювання у проведення процедур внутрішнього контролю.

Нами запропоновано процедури планування внутрішнього контролю за використанням та обліком орендованого майна (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Процедури планування внутрішнього контролю ТОВ «Щедро»

Напрямок планування СВК	Мета контролю
1	2
1. Перевірка бізнес-плану і необхідності оренди майна	Визначення типу і виду орендованого майна
2. Перевірка змісту договорів оренди	Визначення того, на який строк передано майно, яке майно передано в оренду, загальна сума орендної плати, строки та відповідальні за ремонт, як здійснюватиметься повернення майна орендодавцю, облік майна на період оренди на балансі орендаря (загальний підхід чи спрощений тощо)
3. Перевірка правильності розрахунку первісної вартості активів з права користування	Визначення активів з права користування
4. Перевірка правильності розрахунку дисконтованої вартості зобов'язань з оренди	Визначення зобов'язання з оплати орендованого майна
5. Вивчення технічного стану активів у період експлуатації прийнятого в оренду майна	Визначення своєчасного проведення поточного та капітального ремонту прийнятого в оренду майна
6. Перевірка платіжних документів зі сплати орендної плати	Визначення своєчасності та повноти перерахування орендної плати
7. Оцінка облікової політики з орендних операцій	Вивчення облікової політики щодо орендних операцій. Перевірка правильності віднесення сум витрат з оренди на види діяльності та види продукції

Продовження табл.3.2

1	2
8. Вивчення аналітичного обліку орендованого майна	Співставлення записів в інвентарних списках орендованих активів з накладними та іншими документами, отриманими в момент прийняття на облік орендованого майна
9. Вивчення фактичного розташування орендованого майна на підприємстві на момент перевірки	Вивчення доцільності внутрішнього переміщення орендованого майна, величину, а також витрат орендаря на демонтаж, монтаж і налагодження після переміщення, зниження фінансових результатів, за рахунок втрат у період переміщення орендованого майна тощо
10. Вивчення виробничої необхідності переміщення орендованого майна	Визначення виробничої необхідності переміщення майна, винуватця в первісному неправильному розміщенні майна та непродуктивних витратах з його додаткового переміщення
11. Перевірка правильності нарахування амортизації активів з права користування з оренди	Визначення сум амортизації, віднесених на витрати діяльності та законність розподілу їх на види діяльності та види продукції
12. Документальна перевірка обліку операцій з повернення майна	Визначення правильності бухгалтерських записів з обліку повернення орендованого майна, його технічний стан, відповідність бухгалтерських записів первинним документам
13. Документальна перевірка обліку операцій при викупі майна (після закінчення строку оренди або достроково)	Визначення правильності бухгалтерських записів з обліку викупу орендованого майна, його технічний стан, визначення нарахуваної амортизації, залишкової вартості, правильності оприбуткування на баланс підприємства

Джерело: складено автором.

Запропоновані нами процедури планування внутрішнього контролю операцій з приймання майна в оренду сприяють організації ефективної системи управління орендованим майном, отриманню об'єктивної інформації для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

Контролер перевіряє не тільки достовірність і законність операцій з отримання і повернення об'єкта з оренди, а і виконання ремонту та модернізації орендованого майна, при цьому необхідно проконтролювати правильність і законність кошторисів складених на ремонт і модернізацію, акти про приймання-передачу орендованого майна, дотримання норм витрат матеріалів, розцінок з оплати праці ремонтних робітників, даних рахунків, на які було віднесено ці витрати тощо.

Також контролю підлягають суми нарахованої амортизації, враховуючи, що активи з права користування з оренди обліковуються на балансі орендаря.

Для цього орендар має визначити строк корисного використання та обрати метод нарахування амортизації (лінійний або нелінійний).

Особливому контролю підлягають операції вибуття або взяття на облік орендованого майна після закінчення договору оренди.

Необхідно перевірити первинні документи, що відображають суми вартості майна, суми нарахованої амортизації, залишкову вартість майна тощо.

Отже, проаналізувавши систему контроль в ТОВ «Щедро» можна дійти висновку, що наявність грамотно збудованої системи внутрішнього контролю є важливим інструментом підвищення результативності функціонування Товариства.

При цьому для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю необхідно регулярно проводити її оцінку з метою виявлення резервів у цій галузі управління.

Крім того, в умовах варіативності впливу зовнішнього середовища однією з ключових функцій системи внутрішнього контролю є управління ризиками.

Оцінка системи внутрішнього контролю Товариства спрямована на досягнення низки цілей, які сприяють підвищенню якості управління підприємством та зростання ефективності її функціонування.

Основною метою використання системи внутрішнього контролю є підвищення безпеки матеріальних та фінансових ресурсів Товариства, а також забезпечення максимально повного та достовірного відображення інформації про господарсько-економічну діяльність на рахунках бухгалтерського обліку.

3.3. Методика аудиторської перевірки операцій оренди на підприємстві

Початковим етапом аудиту є інспектування правильності документального оформлення орендних операцій.

При тому перевіряються договори оренди на відповідність Цивільному кодексу України.

Як відомо, в оренду приймаються будівлі, споруди, окремі приміщення, транспортні засоби, обладнання, виробничі комплекси, земля тощо.

За строками договору, оренда буває: короткострокова, середньострокова і довгострокова:

- короткострокова оренда - строк договору між орендодавцем і орендарем менше ніж рік, при цьому виді оренди найчастіше в орендаря активи з права користування майном не оприбутковуються і враховується за спрощеним підходом;

- середньострокова оренда - строк договору між орендодавцем і орендарем від одного до трьох років, майно, що орендується, значитися на балансі, як у орендодавця, так і в орендаря у вигляді активів з права користування з оренди;

- довгострокова оренда - строк договору більше трьох років.

Після закінчення строку оренди або достроково, майно може бути викуплено орендарем або передано якщо договір без права викупу орендодавцю.

Бухгалтерський облік та оподаткування в орендаря та орендодавця, залежать від умови договору оренди.

Під час перевірки аудитор установлює порядок виконання орендних зобов'язань (сума орендної плати, строки сплати орендних платежів тощо).

Аудит бухгалтерського обліку операцій з оренди основних засобів залежить від характеру операцій, що здійснюються на підприємстві-орендаря або орендодавця.

Якщо підприємство є орендарем, перевірка організації бухгалтерського обліку здійснюватиметься за позабалансовим рахунком 01 «Орендовані основні засоби» та такими кореспондуючими рахунками, які відображають облік орендної плати: за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і кредитом рахунка 685 «Розрахунки за іншими операціями».

При цьому аудитор має звернути увагу на наявність рахунків-фактур на оренду і активів з наданих орендних послуг та здійснити їх документальну перевірку, підтвердивши обґрунтованість здійснених витрат орендарем.

Якщо підприємство є орендодавцем, то перевіріці піддаються операції з обліку орендної плати - рахунки доходів 713 «Дохід від операційної оренди активів» і 703 «Доходи від надання послуг» залежно від предмета діяльності компанії в кореспонденції з рахунками: 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 685 «Розрахунки за іншими операціями».

Необхідно перевірити правильність нарахування та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно.

Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання договорів з оренди та лізингу майна, порядок розрахунку та структуру орендних платежів, добре знати схему можливих проводок для відображення операцій з нарахування та перерахування цих платежів.

У разі виявлення помилок необхідно довести їх до відома клієнта, який повинен їх виправити шляхом внесення відповідних виправних записів до регістрів бухгалтерського обліку.

Аудитору необхідно перевірити:

- правильність віднесення оренди основних засобів до поточної або довгострокової;
- оформлення актів передачі основних засобів в оренду;
- договір оренди і факт передачі в оренду, який оформляється приймально-здавальним актом;
- відображення фінансових результатів від здавання в оренду;
- ведення бухгалтерського обліку поточної та довгострокової оренди;
- нарахування зносу активів з права користування;
- відображення капіталовкладень в орендовані основні засоби;
- облік лізингових операцій тощо.

Практика аудиторських перевірок показує, що порушення та помилки в бухгалтерському обліку допускаються головним чином під час оформлення руху основних засобів в оренді.

Як відомо, відповідно до МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» у бухгалтерському обліку орендаря оренда визнається як актив з права користування.

Згідно з пунктом 47 МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» право користування може відображатися в бухгалтерському балансі двома способами:

1-й спосіб: «включати активи у формі права користування в ту саму статтю, за якою подавалися б відповідні базові активи, якби вони перебували у власності»;

2-й спосіб: «розкривати інформацію про те, які статті у звіті про фінансовий стан включають такі активи у формі права користування».

Зважаючи на це, можуть з'явитися труднощі з коректним відображенням у балансі активів у формі права користування. Наприклад, правильніше відображати ці активи в балансі окремою статтею або у складі основних засобів.

Під час проведення аудиторської перевірки операцій з оренди необхідно перевірити з урахуванням обраного способу обліку правильність і коректність кореспонденції рахунків з обліку активів з права користування і зобов'язань з оренди.

Слід звернути увагу, що під час аудиторської перевірки ТОВ «Щедро» в 2023 році, яка проводилася ТОВ «АФ «ФІНЕМ КОНСАЛТИНГ» питання оренди були ключовими питаннями аудиту.

Визначення оренди в якості ключових питань зумовлено тим, що:

- 1) Товариство орендує значну кількість майна, включаючи будівлі та обладнання;
- 2) Договори оренди укладаються на різні терміни та на різних умовах;
- 3) Застосування МСФЗ 16 «Оренда» має значний вплив на показники Товариства;
- 4) При застосуванні МСФЗ 16 «Оренда» потрібні значні судження при оцінці термінів оренди і визначенні ставок дисконтування.

Під час проведення аудиту виконувались такі аудиторські процедури:

- 1) Розгляд облікової політики щодо оренди та її відповідності вимогам МСФЗ 16 «Оренда».
- 2) Аналіз ключових припущень і суджень керівництва Товариства, в т.ч. використовуваних при визначенні термінів оренди і ставок дисконтування.
- 3) Порівняння вхідних даних, які використовувались для розрахунку вартості активів, що представлені правом користування з оренди і пов'язаних з ними зобов'язань з даними відповідних договорів оренди, аналіз алгоритмів розрахунків.
- 4) Перевірка повноти реєстрів обліку активів з права користування з оренди і зобов'язань з оренди шляхом порівняння з реєстром договорів і відповідними розрахунками.
- 5) Розгляд адекватності розкриття інформації щодо оренди, наведені у Примітках до фінансової звітності згідно з вимогами МСФЗ 16 «Оренда».

У межах удосконалення аудиту оренди за вимог МСФЗ пропонуємо додатково використовувати такі аудиторські процедури під час перевірки активів з права користування і зобов'язань з оренди:

1) Перевірка коректності відображення операцій модифікації оренди за умови перегляду строків орендних договорів і суми орендних платежів.

2) Перевірка правильності відображення змінних витрат з оренди, що не пов'язані з переглядом індексів і ставок.

3) Перевірка витрат за короткостроковою і малоцінною орендою і правильності їх віднесення за цільовим призначенням.

Вважаємо, що доповнення переліку процедур такими складовими дозволять поліпшити ефективність аудиторської перевірки ТОВ «Щедро».

Висновки до розділу 3

На підставі ознайомлення з питаннями аудиту орендних операцій з урахуванням стану діючої практики в ТОВ «Щедро» було встановлено, що:

1. Основною метою перевірки операцій оренди є підтвердження достовірності інформації щодо активів з права оренди і зобов'язань з оренди, що представлена у фінансовій звітності компанії.

Для вирішення загальної мети в ході аудиту мають бути вирішені різні завдання, а саме: перевірка правильності складання та реєстрації договорів оренди основних засобів у орендаря і орендодавця; перевірка правильності формування розміру (ставки) орендної плати та порядку її оплати; контроль правильності визначення первісної вартості активів з права користування з оренди в обліку орендаря; перевірка правильності розрахунку зобов'язань з оренди в обліку орендаря; контроль правильності розрахунку і своєчасності сплати орендних платежів та інші.

2. Оцінка системи внутрішнього контролю операцій оренди у ТОВ «Щедро» довела, що вона налагоджена достатньо ефективно.

Між тим, нами були запропоновані процедури планування внутрішнього контролю операцій з приймання майна в оренду, які охоплюють, наприклад, перевірку бізнес-плану і необхідності оренди майна, перевірку змісту договорів оренди, перевірку правильності розрахунку первісної вартості активів з права користування і зобов'язань з оренди, вивчення аналітичного обліку орендованого майна, перевірку правильності нарахування амортизації активів з права користування з оренди, вивчення виробничої необхідності переміщення орендованого майна тощо.

Запропоновані нами процедури планування внутрішнього контролю операцій з приймання майна в оренду сприяють організації ефективної системи управління орендованим майном, отриманню об'єктивної інформації для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

3. У частині удосконалення аудиту оренди за вимог МСФЗ було додатково запропоновано використовувати такі аудиторські процедури під час перевірки активів з права користування і зобов'язань з оренди:

1) Перевірка коректності відображення операцій модифікації оренди за умови перегляду строків орендних договорів і суми орендних платежів.

2) Перевірка правильності відображення змінних витрат з оренди, що не пов'язані з переглядом індексів і ставок.

3) Перевірка витрат за короткостроковою і малоцінною орендою і правильності їх віднесення за цільовим призначенням.

Використання відповідних процедур має на меті покращити аудиторський процес орендних операцій.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження теоретичних засад і діючої практики обліку операцій оренди в умовах застосування МСФЗ 16 «Оренди» можна зробити ряд основних висновків:

1. Базою дослідження в роботі обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «Щедро». Основним видом діяльності Товариства є 10.41 «Виробництво олії та тваринних жирів».

Основними видами продукції Товариства є:

- жир;
- маргарин;
- майонез;
- інша продукція.

Фінансова звітність складається Товариством на підставі Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ.

Компанія проходить обов'язковий аудит щорічно і подає перевірену аудитом фінансову звітність власникам, банкам, ДПС України та іншим користувачам, а також оприлюднює на власному веб-сайті.

2. Товариством укладено договори оренди основних засобів, а саме офісних будівель і складських приміщень.

Термін оренди за договорами складає до 3 чи до 5 років.

Під час укладання договорів Товариство визначає, чи відповідає договір критеріям визнання оренди, передбаченим МСФЗ 16 в цілому або в частині його суттєвих компонентів.

Основним критерієм для визнання договору як договору оренди є контроль за використанням об'єкта оренди, який передається ТОВ «Щедро» як орендарю на певний період часу в обмін на відшкодування.

Актив у формі права користування визнається на балансі ТОВ «Щедро» за первісною вартістю на дату початку договору оренду.

Наступна оцінка активів у формі права користування здійснюється за моделлю собівартості.

При тому активи у формі права користування відображаються на дату фінансової звітності за первісною вартістю за вирахуванням нарахованої амортизації і збитків від знецінення.

На дату початку договору оренди розраховуються дисконтовані орендні платежі, які сумарно становлять зобов'язання з оренди.

У подальшому активи у формі права користування підлягають амортизації.

Товариством обрано прямолінійний метод для нарахування амортизації активів з права користування.

Витрати з амортизації визнаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) щомісячно і відносяться до витрат за функціональним призначенням з віднесенням на рахунки обліку виробничих, адміністративних, збутових витрат тощо.

Амортизація зобов'язань з оренди визнається в якості фінансових витрат, які також відображаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

3. Зобов'язання з оренди на кожну дату фінансової звітності оцінюються наступним чином:

- балансова вартість зобов'язання з оренди збільшується для відображення процентів за орендним зобов'язанням;
- балансова вартість зобов'язання з оренди зменшується для відображення здійснених орендних платежів;
- балансова вартість переоцінюється для відображення переоцінки чи модифікації зобов'язання з оренди.

Модифікація договору виникає внаслідок зміни умов початкового договору, зокрема внаслідок зміни об'єму чи ціни договору.

Переоцінка зобов'язання з оренди здійснюється при настанні певної події: зміни строку оренди, зміни майбутніх орендних платежів через зміну індексу або ставки, які враховуються для визначення таких платежів.

Протягом 2022-2023 року Товариство стикнулося з частими випадками проведення перегляду договорів оренди внаслідок зміни строків оренди внаслідок дії воєнного стану, а також перегляду сум орендних платежів.

Товариством застосовується спрощений підхід для відображення витрат з оренди активів низької вартості і короткострокової оренди терміном до 12 місяців.

Так, витрати за орендою активів низької вартості і короткострокової оренди строком до 12 місяців відображаються на систематичній основі у складі витрат діяльності протягом дії встановленого строку оренди.

4. На початок звітного 2023 року активи з права користування орендою за первісною вартістю склали 105724 тис. грн., що на 11712 тис. грн. або 9,973% менше, ніж в попередньому році.

У свою чергу сума накопиченої амортизації активів з права користування станом на початок 2023 року склала 37940 тис. грн., що на 5890 тис. грн. або 13,438% менше, ніж на початок 2022 року.

Балансова вартість активів з права користування на 1 січня 2023 року становила 67784 тис. грн., що на 5822 тис. грн. або 7,909% менше, ніж на 1 січня 2022 року.

Надходження активів з права користування за звітний 2023 рік склало 14126 тис. грн., що на 5283 тис. грн. або 27,219% менше, ніж в 2022 році.

Амортизація активів у формі права користування у 2023 році склала 25980 тис. грн., що на 750 тис. грн. або 2,973% менше, ніж у попередньому 2022 році.

Вибуття активів з права користування в 2023 році, так само як і сума списаного зносу (накопиченої амортизації), становили 11068 тис. грн., що 20052 тис. грн. або 64,434% менше, ніж в 2022 році.

Первісна вартість активів з права користування на 31 грудня 2023 року склала 108782 тис. грн., що на 3058 тис. грн. або 2,892% більше, ніж на 31 грудня 2022 року.

Накопичена амортизація активів з права користування на 31 грудня 2023 року склала 52852 тис. грн., що на 14912 тис. грн. або 39,304% більше, ніж на 31 грудня 2022 року.

Балансова вартість активів з права користування з оренди на 31 грудня 2023 року становила 55930 тис. грн., що на 11854 тис. грн. або на 17,488% більше, ніж на 31 грудня 2022 року.

5. Балансова вартість зобов'язань з оренди станом на 1 січня 2023 року становила 73438 тис. грн., тоді як станом на 1 січня 2022 року вона складала 79290 тис. грн.

Таким чином за даними на початок 2023 року відбулося зменшення зобов'язань з оренди за балансовою вартістю на 5852 тис. грн. або 7,381% порівняно з даними на початок попереднього 2022 року.

Показник приросту зобов'язань з оренди за звітний 2023 рік становив 14126 тис. грн., а за 2022 рік – 19409 тис. грн., отже, в 2023 році відбулося зменшення на суму 5283 тис. грн. або 27,219%.

Вибуття зобов'язань з оренди протягом звітного 2023 року і попереднього 2022 року не було.

Орендні платежі в 2023 році становили 34381 тис. грн., а в 2022 році – 34782 тис. грн., тобто зменшення в звітному році становило 401 тис. грн. або 1,153%.

Фінансові витрати за орендним зобов'язанням в 2023 році склали 9477 тис. грн., що на 44 тис. грн. або 0,462% менше, ніж в 2022 році.

Балансова вартість зобов'язань з оренди станом на 31 грудня 2023 року склала 62660 тис. грн., а станом на 31 грудня 2022 року – 73438 тис. грн.

Таким чином зменшення балансових зобов'язань з оренди станом на кінець 2023 року порівняно з кінцем 2022 року склало 10778 тис. грн. або 14,676%.

При тому довгострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня 2023 року становили 35153 тис. грн., а на 31 грудня 2022 року – 52491 тис. грн. Таким чином відбулося суттєве зменшення довгострокових зобов'язань з оренди на кінець 2023 року порівняно з кінцем 2022 року – на 17338 тис. грн. або на 33,03%.

У свою чергу короткострокові зобов'язання з оренди станом на 31 грудня 2023 року становили 27507 тис. грн., тоді як на 31 грудня 2022 року вони складали 20947 тис. грн., тобто збільшення поточних зобов'язань з оренди на кінець звітного року порівняно з кінцем попереднього 2022 року склало 6560 тис. грн. або 31,317%.

6. Витрати на короткострокову та малоцінну оренду у складі адміністративних витрат в 2023 році склали 2879 тис. грн., що на 131 тис. грн. більше, ніж в 2022 році.

Між тим, частка відповідних витрат у загальній сумі витрат на короткострокову та малоцінну оренду скоротилася на 3,32%.

Витрати на короткострокову та малоцінну оренду у складі витрат на збут в 2023 році становили 17632 тис. грн., що на 4544 тис. грн. більше, ніж в 2022 році.

7. На підставі аналізу структури зобов'язань з оренди ТОВ «Щедро» було встановлено, що основну частку фінансових зобов'язань станом на 31 грудня 2023 року становили короткострокові (поточні) зобов'язання з оренди – 56,101%, тоді як станом на 31 грудня 2022 року основну частку у відповідних фінансових зобов'язаннях складали довгострокові зобов'язання з оренди – 71,477%.

Таким чином станом на 31 грудня 2023 року порівняно з 31 грудня 2022 року суттєво змінилась структура зобов'язань з оренди, а саме – частка короткострокових зобов'язань з оренди зросла на 27,578%, а частка довгострокових зобов'язань з оренди зменшилася на 27,578%.

Відповідна тенденція пояснюється тим, що в умовах воєнного стану компанія скоротила обсяги укладання договорів оренди і спрямувала свої

зусилля на підтримку наявної діяльності і розрахунків за раніше укладеними договорами оренди.

Оцінюючи в цілому результати діяльності Товариства було встановлено, що діяльність ТОВ «Щедро» в 2023 році суттєво поліпшилася.

Якщо в 2019-2022 році мала місце збитковість активів ТОВ «Щедро», то в 2023 році рентабельність активів становила 4,2%, що на 13,6% вище, ніж в попередньому році.

Рентабельність діяльності за чистим прибутком Товариства становила в 2023 році 2%, в 2022 році 5,6%, в 2021 році мала місце збитковість діяльності за чистим збитком – 4,9%.

Таким чином в 2023 році рентабельність діяльності за чистим прибутком зменшилась порівняно з попереднім 2022 роком на 3,6%, тоді як в 2022 році порівняно з 2021 роком мало місце збільшення рентабельності за чистим прибутком на 10,5%.

Рентабельність (збитковість) операційних витрат за валовим прибутком в 2023 році склала 111%, що на 8,7% більше, ніж в попередньому 2022 році.

8. Оцінка системи внутрішнього контролю операцій оренди у ТОВ «Щедро» довела, що вона налагоджена достатньо ефективно.

Між тим, нами були запропоновані процедури планування внутрішнього контролю операцій з приймання майна в оренду, які охоплюють, наприклад, перевірку бізнес-плану і необхідності оренди майна, перевірку змісту договорів оренди, перевірку правильності розрахунку первісної вартості активів з права користування і зобов'язань з оренди, вивчення аналітичного обліку орендованого майна, перевірку правильності нарахування амортизації активів з права користування з оренди, вивчення виробничої необхідності переміщення орендованого майна тощо.

Запропоновані нами процедури планування внутрішнього контролю операцій з приймання майна в оренду сприяють організації ефективної системи управління орендованим майном, отриманню об'єктивної інформації для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

9. Під час аудиторської перевірки ТОВ «Щедро» в 2023 році, яка проводилася ТОВ «АФ «ФІНЕМ КОНСАЛТИНГ» питання оренди були ключовими питаннями аудиту.

Визначення оренди в якості ключових питань зумовлено тим, що:

- 1) Товариство орендує значну кількість майна, включаючи будівлі та обладнання;
- 2) Договори оренди укладаються на різні терміни та на різних умовах;
- 3) Застосування МСФЗ 16 «Оренда» має значний вплив на показники Товариства;
- 4) При застосуванні МСФЗ 16 «Оренда» потрібні значні судження при оцінці термінів оренди і визначенні ставок дисконтування.

Під час проведення аудиту виконувались такі аудиторські процедури:

- 1) Розгляд облікової політики щодо оренди та її відповідності вимогам МСФЗ 16 «Оренда».
- 2) Аналіз ключових припущень і суджень керівництва Товариства, в т.ч. використовуваних при визначенні термінів оренди і ставок дисконтування.
- 3) Порівняння вхідних даних, які використовувались для розрахунку вартості активів, що представлені правом користування з оренди і пов'язаних з ними зобов'язань з даними відповідних договорів оренди, аналіз алгоритмів розрахунків.
- 4) Перевірка повноти реєстрів обліку активів з права користування з оренди і зобов'язань з оренди шляхом порівняння з реєстром договорів і відповідними розрахунками.
- 5) Розгляд адекватності розкриття інформації щодо оренди, наведені у Примітках до фінансової звітності згідно з вимогами МСФЗ 16 «Оренда».

У межах удосконалення аудиту оренди за вимог МСФЗ пропонуємо додатково використовувати такі аудиторські процедури під час перевірки активів з права користування і зобов'язань з оренди:

- 1) Перевірка коректності відображення операцій модифікації оренди за умови перегляду строків орендних договорів і суми орендних платежів.

2) Перевірка правильності відображення змінних витрат з оренди, що не пов'язані з переглядом індексів і ставок.

3) Перевірка витрат за короткостроковою і малоцінною орендою і правильності їх віднесення за цільовим призначенням.

Вважаємо, що доповнення переліку процедур такими складовими дозволять поліпшити ефективність аудиторської перевірки ТОВ «Щедро».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: підручник / за наук. ред. І. І. Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 643 с.
2. Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. *Галицький економічний вісник*. Тернопіль : ТНТУ, 2019. Том 60. No 5. С. 102–111.
3. Головченко Н. В. Методика бухгалтерського обліку орендних операцій. Економічні науки: зб. матеріалів доп. учасн. наук.-практ. конф. Черкаси: ЧДТУ, 2010. С. 189 –192.
4. Господарський кодекс України. Кодекс України: 02.12.2010 No 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436> (дата звернення: 10.11.2024).
5. Дерев'янюк С.І., Мурга В.В. Сутність та класифікація операцій з оренди (лізингу) майна підприємства. *Збірник наукових праць ДУІТ*. Серія «Економіка і управління», 2022. Вип. 52. С. 20-32. URL : <https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/72/71> (дата звернення : 10.11.2024).
6. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. із змінами та доповненнями. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/para6> (дата звернення: 10.11.2024).
7. Інформаційно-аналітична платформа YouControl. 2024. URL : <https://youcontrol.com.ua/contractor/?id=27428547#express-universal-file> (дата звернення 10.11.2024).
8. Китайчук Т.Г. Оренда державної нерухомості : облік та оподаткування. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 7. С. 926-932.

9. Крупка Я. Д., Задорожний, Н. В. Гудзь. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
10. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. С. 152-158.
11. Любар О.,О., Іщенко Я. П. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах. URL:<http://repository.vsau.org/getfile.php/23863.pdf>(дата звернення 10.11.2024).
12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда»: URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>(дата звернення: 10.11.2024).
13. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні : Монографія / За ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. 234 с.
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%201_ukr_2021.pdf (дата звернення: 10.11.2024).
15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Чинний від 01.01.2022]. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf (дата звернення: 10.11.2024).
16. Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку, Наказ МФУ від 29.12.2000 р. № 356 із мінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення 10.11.2024).
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28 липня 2000 р. №181 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>(дата звернення: 10.11.2024).

18. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Економічні науки. 2013. С. 302-311.

19. Новікова Х. К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства. *Економічний аналіз*. 2015. Том 19. № 2. С. 109-116.

20. Єфіменко Т. І. Внутрішньогосподарський контроль: Навчальний посібник. Харків: УкрДАЗТ, 2013. 313 с.

21. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / С. О. Кузнецова, І. Б. Чернікова. Х. : Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.

22. Онищенко В. Оренда приміщень за МСФЗ 2021. Головбух. 10.01.2020. URL : <https://buhplatforma.com.ua/article/7588-orenda-primshchen-za-msfz> (дата звернення : 10.11.2024).

23. Податковий кодекс України. Кодекс України: 02.12.2010 No 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.11.2024).

24. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, Наказ МФУ №88 24.03.95р. із змінами та доповненнями. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 10.11.2024).

25. Про затвердження Національного стандарту No2 "Оцінка нерухомого майна" : Постанова Каб. Міністрів України від 28.10.2004 р. No 1442 : станом на 15 квіт. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-п#Text> (дата звернення: 10.11.2024).

26. Сердюк О. Операційна оренда: як документувати та обліковувати. *Головбух*. 16.08.2023. URL : <https://buhplatforma.com.ua/article/7436-operatsyna-orenda-yak-dokumentuvati-ta-oblkovuvati>» (дата звернення : 10.11.2024).

27. Офісний ринок все ще не відновився, а динаміка оренди торгових площ сповільнилася: статистика ринку комерційної нерухомості України URL : <https://kyiv.media/news/ofisnyj-rynok-vse-shhe-ne-vidnovyvsya-pislya->

[koronakryzy-statystyka-rynku-komercyjnoyi-neruhomosti-ukrayiny](#)

(дата

звернення: 10.11.2024).

28. Семенова С.М. Актуальні питання обліку оренди за міжнародними стандартами. Науково-методична конференція ДУІТ. Секція «Актуальні питання бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту на підприємствах транспорту і суміжних галузей», 27-29 березня 2019 р. Київ: ДУІТ, С. 305-307.

29. Цивільний кодекс України: Кодекс України No 435-IV від 16.01.2003 р. URL : <http://sop.com.ua/regulations/1521/8199/8200/461727/> (дата звернення: 10.11.2024).

30. Шендригоренко М. Т., Шевченко Л. Я., Янковський В. А. Внутрішній господарський контроль [Текст]: навч. посібник. Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2020. 108 с.

ДОДАТКИ