

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

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

РЕФЕРАТ
кваліфікаційної роботи
на здобуття освітнього ступеня магістра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва освітньої програми)

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

Виконавець:

студентка ЦЗВФН

Пахомова Ольга Олександрівна

(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

д.е.н., професор

(науковий ступінь, вчене звання)

Лоханова Наталія Олексіївна

(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

ОДЕСА-2024

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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 визначають 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».

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі *«Теоретичні аспекти обліку операцій оренди підприємств відповідно до вимог МСФЗ 16»* досліджені суть і класифікація операцій оренди як об'єкта обліку, аналізу і аудиту, порядок документального оформлення особливості бухгалтерського обліку орендних операцій.

У другому розділі *«Діюча практика обліку і аналізу операцій оренди у ТОВ «Щедро»* проаналізовані загальна характеристика підприємства, розглянуті особливості обліку орендних операцій Товариства, проведено аналіз показників з оренди за даними звітності підприємства.

У третьому розділі *«Аудит операцій оренди у ТОВ «Щедро»* розглянуто мета, завдання та джерела аудиту орендних операцій на підприємстві, розглянуто методику аудиту оренди на прикладі ТОВ «Щедро», проведено оцінка системи внутрішнього контролю операцій оренди Товариства.

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 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.

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 кожен 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 звітнього 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 звітнього 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 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%.

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 розрахунок 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».

АНОТАЦІЯ

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

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за освітньою програмою «Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності» (назва освітньої програми)

Одеський національний економічний університет. Одеса, 2024.

У роботі розглядаються теоретичні і практичні аспекти обліку, аналізу і аудиту операцій оренди на прикладі ТОВ «ЩЕДРО».

Проаналізовано діючий стан обліку операцій оренди в умовах застосування МСФЗ 16 «Оренда», проведено аналіз показників з оренди – активів з права користування і зобов'язань з оренди, орендних платежів за даними ТОВ «Щедро», досліджено особливості обліку і аудиту орендних операцій на підприємстві, розглянуто порядок розкриття оренди у фінансовій звітності.

Запропоновано склад аудиторських процедур, що можуть використовуватися під час аудиторської перевірки орендних операцій, а також засоби внутрішнього контролю операцій з приймання майна в оренду.

Ключові слова: оренда, активи з права користування, зобов'язання з оренди, облік, аналіз, аудит

ANNOTATION

Pakhomova O.O. Accounting, Analysis and Audit of Lease Operations: Current Status and Areas of Improvement (on the Example of LLC ‘SHEDRO’)

Qualification work for the master's degree in speciality 071 ‘Accounting and Taxation’ under the educational programme ‘Accounting, Audit and Taxation of Entrepreneurial Activity’
(title of the educational program)

Odessa National Economics University. Odessa, 2024.

The research examines the theoretical and practical aspects of accounting, analysis and audit of lease transactions on the example of LLC ‘Shchedro’.

The author analyses the current state of accounting for lease transactions in the context of application of IFRS 16 ‘Leases’, analyses lease indicators - assets from the right of use and lease liabilities, lease payments according to LLC ‘Shchedro’, studies the peculiarities of accounting and auditing lease transactions at the enterprise, considers the procedure for disclosing leases in financial statements.

The composition of audit procedures that can be used during the audit of lease operations, as well as means of internal control over lease operations are proposed.

Keywords: lease , assets for the right of use, lease liabilities, accounting, analysis, audit