

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «ОБЛІК І АУДИТ»

галузь знань 07 Управління та адміністрування
спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

**Особливості обліку та аудиту використання необоротних активів на умовах
оренди (лізингу)**

здобувача Литвинчук Поліни Олегівни

(підпис)

Науковий керівник: к.е.н., доцент Ходзицька Валентина Василівна

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з
атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

В. о. завідувача кафедри: к.е.н., доцент Цятковська Олена
Віталіївна

(підпис)

Київ 2024

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 80 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 71 сторінці друкованого тексту. Робота містить 12 таблиць, 31 рисунок, список використаних джерел з 54 найменувань, додатки.

«Особливості обліку та аудиту використання необоротних активів на умовах оренди (лізингу)»

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту необоротних активів в умовах оренди.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-практичні засади обліку і аудиту необоротних активів в умовах фінансової та операційної оренди.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної магістерської роботи є удосконалення теоретико-методичних та організаційно-практичних засад обліку і аудиту необоротних активів в умовах фінансової та операційної оренди на вітчизняних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній магістерській роботі передбачається виконання наступних завдань:

- визначити економічну сутність оренди, її функції та підходи до класифікації;
- розкрити економічний зміст поняття необоротних активів та їх видів;
- дослідити нормативно-правове регулювання обліку оренди необоротних активів;
- викласти порядок організації та документування обліку операцій з оренди необоротних активів;

- розкрити особливості обліку орендних операцій у орендаря та орендодавця;
- проаналізувати порядок розкриття інформації щодо оренди необоротних активів у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- дослідити сучасні інформаційні системи обліку необоротних активів на умовах оренди;
- обґрунтувати організаційні засади для аудиту орендних операцій;
- визначити особливості організації та методики аудиту операцій з оренди необоротних активів;
- запропонувати напрями удосконалення обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. У роботі досліджено теоретико-методологічні аспекти обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів, а також надано рекомендації щодо вдосконалення системи обліку та аудиту оренди необоротних активів. На основі проведеного дослідження сформовано програму аудиторської перевірки оренди необоротних активів, а також розроблено робочі документи для аудиту таких активів, що дозволять більш точно систематизувати облікову інформацію підприємства та сприятимуть підвищенню ефективності аудиту.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2023 – 2024.

Рік захисту роботи – 2024.

Ключова слова: оренда, лізинг, класифікація оренди, необоротні активи, орендар, орендодавець, облік орендних операцій, актив з права користування, орендне зобов'язання, аудит операцій з оренди.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ОРЕНДИ..	6
1.1. Економічна сутність оренди та підходи до її класифікації.....	6
1.2. Поняття необоротних активів та їх роль у фінансовій системі підприємства.....	12
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку оренди необоротних активів....	21
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....	28
2.1. Документування та організація обліку операцій з оренди необоротних активів.....	28
2.2. Особливості обліку операцій з оренди необоротних активів у орендаря та орендодавця.....	35
2.3. Розкриття інформації щодо оренди необоротних активів у фінансовій звітності підприємства.....	42
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ..	48
3.1. Мета, завдання та джерела інформації для аудиту операцій з оренди необоротних активів.....	48
3.2. Особливості організації та методики аудиту орендних операцій.....	55
3.3. Напрями удосконалення обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів.....	62
ВИСНОВКИ.....	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	74
ДОДАТКИ.....	81

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасному бізнес-середовищі особливого значення для багатьох підприємств набуло використання необоротних активів в умовах оренди як оптимального способу залучення ресурсів для забезпечення ефективної діяльності підприємства. Широке застосування оренди пов'язане передусім з дефіцитом у суб'єктів господарювання власних фінансових ресурсів для купівлі необхідних їм активів, а також із небажанням залучати кредитні кошти для таких цілей. Відповідно, оптимальним рішенням для підприємства стає оренда необоротних активів, адже така форма відносин не вимагає від нього значного вкладу грошових коштів. Водночас, оренда є вигідним способом отримання доходу для власника активу, адже він має можливість не лише залучити певний актив, що ним не використовується, до збільшення прибутку, а й передати орендарю частину ризиків, пов'язаних з використанням такого активу.

Запровадження у 2019 році МСФЗ 16 «Оренда» стало важливим кроком у розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності у світі, адже він суттєво змінив підходи до обліку операцій з оренди. Цей стандарт був розроблений з метою створення уніфікованого підходу до обліку орендних угод, поліпшення якості фінансової звітності підприємств та підвищення рівня їхньої прозорості. Введення зазначеного стандарту викликало необхідність аналізу особливостей обліку та аудиту використання необоротних активів в умовах оренди.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку та аудиту оренди необоротних активів досліджувала значна кількість вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких особливої уваги заслуговують Дерев'янка С. В., Мурга В. В., Бондар М. І., Ходзицька В. В., Грибовська Ю. М., Карпачова О. В., Новоставська І. І., Ольшанська М. В., Копитько Т. Ю., Підвисоцька Л. Я., Ромашко О. М., Татенко М. Ю., Татенко Н. Ю., Хома С. В., Костюк У. З., Рогозний С. А., Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О., Чун Х. Д., Моралез Діаз Х., Віллакорта Ернандес М. А., Войсіла Ф. І. та інші. У роботах зазначених авторів значну увагу приділено теоретичним засадам щодо використання оренди на підприємстві та обліку

господарських операцій з нею, а також досліджено проблеми, пов'язані з обліком та аудитом орендних операцій у відповідності до національних та міжнародних стандартів. Незважаючи на вагомий внесок зазначених науковців, проблема обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів потребує подальшого вивчення та вдосконалення.

Таким чином, постійне зростання обсягів фінансових операцій у сфері оренди, неоднозначність стандартів обліку та постійні зміни у законодавстві викликають необхідність дослідження даної теми.

Мета і завдання дослідження. Удосконалення теоретико-методичних та організаційно-практичних засад обліку і аудиту необоротних активів в умовах фінансової та операційної оренди на вітчизняних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній магістерській роботі передбачається виконання наступних завдань:

- визначити економічну сутність оренди, її функції та підходи до класифікації;
- розкрити економічний зміст поняття необоротних активів та їх видів;
- дослідити нормативно-правове регулювання обліку оренди необоротних активів;
- викласти порядок організації та документування обліку операцій з оренди необоротних активів;
- розкрити особливості обліку орендних операцій у орендаря та орендодавця;
- проаналізувати порядок розкриття інформації щодо оренди необоротних активів у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- дослідити сучасні інформаційні системи обліку необоротних активів на умовах оренди;
- обґрунтувати організаційні засади для аудиту орендних операцій;
- визначити особливості організації та методики аудиту операцій з оренди необоротних активів;

– запропонувати напрями удосконалення обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів.

Об’єкт дослідження. Процес обліку та аудиту необоротних активів в умовах оренди.

Предмет дослідження. Теоретико-методичні та організаційно-практичні засади обліку і аудиту необоротних активів в умовах фінансової та операційної оренди.

Методи дослідження. Для досягнення мети кваліфікаційної магістерської роботи та виконання її завдань було застосовано наступні методи:

- термінологічний підхід при дослідженні підходів до визначення понять «оренда» та «необоротні активи»;
- метод диференціації та порівняльний метод при дослідженні видів оренди відповідно до законодавства та науковців;
- комплексний метод для дослідження нормативних актів юридичного, податкового та облікового напрямку у частині оренди;
- історичний метод для аналізу змін законодавства та стандартів бухгалтерського обліку, які регулюють облік оренди необоротних активів;
- методи аналізу й синтезу при дослідженні фінансової звітності;
- логічний метод для виокремлення напрямів удосконалення обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. У роботі досліджено теоретико-методологічні аспекти обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів, а також надано рекомендації щодо вдосконалення системи обліку та аудиту оренди необоротних активів. На основі проведеного дослідження сформовано програму аудиторської перевірки оренди необоротних активів, а також розроблено робочі документи для аудиту таких активів, що дозволять більш точно систематизувати облікову інформацію підприємства та сприятимуть підвищенню ефективності аудиту.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ОРЕНДИ

1.1. Економічна сутність оренди та підходи до її класифікації

В умовах сучасної господарської системи та швидко змінюваних ринкових реалій одним із важливих інструментів для функціонування підприємств є оренда. Дана концепція бере свій початок у давні часи та має тривалу історію розвитку, проте сучасне поняття «оренда» сформувалося значно пізніше: воно походить від старолатинського терміну *arrenda* (наймати), і було запозичене в українську мову з польської [44].

На сьогодні у нормативно-правових актах та науковій літературі відсутнє однозначне визначення терміну «оренда». Водночас, дане поняття часто ототожнюється зі словом «лізинг», тому в цьому контексті необхідно розглянути трактування обох термінів (додаток А). Таким чином, сутність оренди зазвичай розглядають як:

- договір між двома сторонами щодо тимчасового користування майном орендарем за плату орендодавцю;
- господарську операцію, що полягає у тимчасовій передачі такого майна орендарю у користування і володіння, або тільки користування;
- форму господарських відносин, що виникає внаслідок такої передачі та регулюється відповідною угодою.

Отже, основними ознаками оренди є наявність договору між орендарем та орендодавцем, факт набуття орендарем права на володіння або користування переданим йому майном, наявність винагороди за таке користування, а також строковість угоди. Відповідно, оренду можна трактувати як господарську операцію, що супроводжується виникненням економічних та правових відносин між орендарем та орендодавцем щодо надання останнім у користування або володіння

певних активів на визначений термін за плату у відповідності до договору між цими сторонами.

Незважаючи на подібність між поняттями «оренда» та «лізинг», між ними існують певні відмінності. Оренда є більш широкою категорією, адже лізинг за своєю суттю є її різновидом. Водночас, з точки зору бухгалтерського обліку дані поняття є еквівалентними і регулюються відповідним стандартом – Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (далі – НП(С)БО 14) [7], а різниця між ними існує здебільшого у юридичній площині. У таблиці 1 наведено співставлення понять оренди та лізингу.

Таблиця 1.1 – Основні відмінності договорів оренди та лізингу

Критерій порівняння	Оренда	Лізинг
Сторони орендних відносин	Двосторонній договір: орендодавець та орендар	Багатосторонній договір: лізингодавець, лізингоодежувач та постачальник
Об'єкт договору	Індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення, що не втрачає у процесі використання своєї споживчої якості	Нерухоме і рухоме майно, що використовується як основні засоби, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо передачі якого немає обмежень
Можливість земельних ділянок, біологічних активів, державних та комунальних підприємств бути об'єктом договору	Так	Ні
Форма договору	Договір найму	Договір купівлі-продажу, найму
Строк дії угоди	Короткострокова	Довгострокова
Підстава для встановлення строку	Зазначається в договорі	Строк, протягом якого амортизується не менше 75% первісної вартості об'єкта
Право власності на об'єкт	Може не належати орендодавцю (суборенда)	Належить лізингодавцю на праві власності
Передача прав власності	Не передаються	Можлива, визначається договором
Цілі відносин	Підприємницька діяльність або задоволення власних потреб	Тільки підприємницька діяльність
Можливість придбання майна «на замовлення» для подальшої передачі	Ні	Так
Орендні платежі	Сплата за тимчасове право користування	Відшкодування частини вартості об'єкта, винагорода лізингодавцю за отриманий об'єкт, інші складові

Джерело: згруповано за інформацією [26, 38]

Таким чином, юридична природа оренди та лізингу має суттєві відмінності, що впливають на вибір необхідного інструмента в залежності від конкретних потреб та цілей орендаря.

Економічна сутність оренди розкривається у її функціях, а також у функціях відносин, якими вона супроводжується. Науковці виділяють дві основні функції оренди [54]:

— правову, що полягає в угоді між орендарем та орендодавцем щодо тимчасового володіння майном за умови сплати орендної плати, тобто орендар купує право користування майном і стає його тимчасовим власником;

— економічну, що виражається у забезпеченні рівноцінного обміну між сторонами орендних відносин.

Функції орендних відносин наведено на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Функції орендних відносин

Джерело: побудовано за інформацією [54]

Однією з основних функцій орендних відносин є правова, що виявляється у передачі прав на володіння та використання майна. Характер даної функції визначається через вид оренди, так як різні її види обумовлюють різну специфіку передачі прав. Відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, оренду поділяють на [7, п. 4]:

— операційну, за якої орендар не несе усі ризики та не отримує усі вигоди, що виникають при наявності права власності на об'єкт оренди;

— фінансову, за якої зазначені ризики передаються орендареві у повному обсязі. При цьому після закінчення терміну оренди право власності може залишатися за орендодавцем або передаватися орендарю.

Для визнання оренди фінансовою вона має відповідати певним критеріям. На рисунку 1.2 наведено особливості, за наявності хоча б однієї з яких оренда вважається фінансовою.



Рисунок 1.2 – Ознаки фінансової оренди

Джерело: побудовано за інформацією [7]

Таким чином, у разі відсутності жодної із зазначених ознак фінансової оренди, договір вважається операційною орендою і не призводить до передачі права власності на орендований актив.

Вітчизняним законодавством передбачено й інші підходи до класифікації оренди, а саме:

— Податковий кодекс України ототожнює поняття оренди та лізингу, а їх систематизація відповідає підходу НП(С)БО 14 [14, п. 14.1.97]. Згідно даного кодексу, лізингові операції класифікують як оперативний та фінансовий лізинг. Аналогічно до визначення зазначеного стандарту, фінансовим вважається лізинг, що призводить до набуття лізингоодержувачем разом із активом усіх ризиків та винагород, що пов'язані з правом володіння та користування ним. Оперативним лізингом визнається лізингова операція, що здійснюється на умовах, відмінних від фінансового лізингу;

— Цивільний кодекс України виділяє такі категорії як найм (оренду), найм (оренду) житла, а також позичку [21, гл. 58]. В свою чергу найм включає прокат, найм (оренду) земельної ділянки, найм будівлі або іншої капітальної споруди, найм (оренду) транспортного засобу та лізинг. Основою для даної класифікації є передусім майно, що передається в найм, – рухоме майно, земля, будівля або транспортний засіб. При цьому лізинг розглядається як різновид найму, але він регулюється з урахуванням особливостей, встановлених законодавством. Найм (оренда) житла розглядається як окрема категорія і полягає у передачі житла його власником наймачеві для подальшого проживання. Необхідно також зазначити такий інструмент як позичку, що має низку спільних рис з орендою, проте за своєю суттю дана операція не може вважатися нею, адже не супроводжується відповідною платою.

— Господарський кодекс України розмежовує поняття оренди та лізингу, розглядаючи їх як окремі категорії [1, §5]. Також зазначений документ виділяє поняття оренди державного та комунального майна як особливого її різновиду. Дана класифікація призводить до виникнення певних юридичних відмінностей, проте має незначний вплив з точки зору бухгалтерського обліку.

Водночас, у науковій літературі сформувався значна кількість більш розширених підходів до класифікації оренди (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Класифікація оренди

Ознака	Вид оренди
За строковістю	Короткострокова (до одного року)
	Середньострокова (від одного до трьох років)
	Довгострокова (більше трьох років)
За типом майна	Рухомого майна
	Нерухомого майна
	Єдиних майнових комплексів
	Землі
За характером і чисельністю учасників	Класична
	Зворотна
	Суборенда
За сектором ринку	Внутрішня
	Зовнішня
	Експортна
	Імпортна
За мірою окупності	З абсолютною або наближеною до абсолютної мірою окупності
	З неповною мірою окупності
За видом орендних платежів	Грошова
	Натуральна
	Змішана
За розміром обслуговування майна в оренді	Чиста
	Сукупна
	Часткова
За цільовим спрямуванням	Стосується виробництва або надання послуг
	Стосується торгівлі
	Стосується управління
За умовою амортизації	З абсолютною амортизацією
	З неповною амортизацією
За станом об'єкта	Новий об'єкт
	Об'єкт неодноразового використання
За повторюваністю здійснення	Одинична
	Регулярна
	Постійна
За алгоритмом розподілу платежів	З систематичними сталими платежами
	З систематичними платежами зі сталою швидкістю зміни
	З систематичними платежами з амортизацією боргу однаковими частками
	З несистематичними платежами

Джерело: згруповано за інформацією [37]

Необхідно зазначити, що більшість підходів, наведених у таблиці, мають незначний вплив у контексті ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності, тому дана класифікація має здебільшого теоретичну цінність. Проте, можна виділити низку ознак та видів оренди, що є суттєвими для цілей

бухгалтерського обліку, через що їх доречно розглянути більш детально. Серед таких суттєвих ознак є [37]:

— строковість, відповідно до якої оренда поділяється на короткострокову та довгострокову. При цьому середньострокова оренда для цілей обліку вважатиметься довгостроковою. Бухгалтерський облік такої оренди буде пов'язаний з рахунками відповідно короткострокової або довгострокової заборгованості підприємства. Водночас, у фінансовій звітності класифікація за даною ознакою впливає на формування звіту про фінансовий стан, фінансові результати, рух грошових коштів, а також приміток;

— сектор ринку, за яким оренду класифікують на внутрішню (всередині суб'єкта господарювання), зовнішню (з іншими підприємствами), експортну (передача прав користування об'єктом за межі країни) та імпорتنу (набуття права користування майном від суб'єктів господарювання з-за кордону). На відміну від внутрішньої оренди, що не впливає на фінансову звітність і супроводжується використанням різних субрахунків необоротних активів та рахунків внутрішніх розрахунків, інші види оренди за даною класифікацією спричиняють зміни у складі активів, заборгованостей, грошових коштів, податків, фінансових результатів та впливають на складання форм № 1, 2, 3 та 5 фінансової звітності підприємства;

— цільове спрямування, що поділяє оренду на таку, що стосується виробництва або надання послуг, торгівлі та управління. У бухгалтерському обліку така класифікація впливає на розподіл витрат, пов'язаних з орендою: вони відображаються відповідно як витрати на виробництво або загальновиробничі витрати, витрати на збут та адміністративні витрати. У фінансовій звітності дана класифікація також впливає на форми № 1, 2, 3 та 5;

— обслуговування майна в оренді, а саме чи здійснюється воно орендарем чи орендодавцем. Відповідно, усі витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, ремонтом, модернізацією тощо, несе одна зі сторін. При цьому обслуговування також може виконуватися орендарем за рахунок платежів, тобто вони зменшуються на відповідну суму, сплачену за обслуговування об'єкта. Якщо обслуговування здійснюється орендарем у повному обсязі, то у бухгалтерському обліку він

відображає відповідні витрати періоду, а у фінансовій звітності вносить цю інформацію у форми № 2 та 5. Якщо обслуговування здійснюється за рахунок орендних платежів, то окрім витрат змінюється також сума заборгованості за такими платежами, тобто це впливає і на звіт про фінансовий стан підприємства. У разі здійснення обслуговування орендодавцем, він збільшує власні витрати або вартість активу, що спричиняє зміни відповідно у формах № 2 і 5 або 1 і 5;

— умови амортизації, відповідно до яких оренда може бути з амортизацією або без неї. Дана класифікація пов'язана із розмежуванням оренди на операційну та фінансову, адже при фінансовій оренді амортизація нараховується лише у орендаря, а при операційній – лише в орендодавця. В обліку оренда з амортизацією супроводжується безпосередньо її нарахуванням та виникненням витрат (форми № 1,2 та 5 фінансової звітності). При цьому у сторони, що не нараховує амортизацію, відповідно не відбуваються зміни в бухгалтерському обліку та звітності.

Отже, класифікація оренди має важливе значення для підприємств, адже вид оренди визначає особливості та характер використання об'єкта оренди. Орендоване майно відноситься до необоротних активів, які є основою матеріальних ресурсів будь-якого підприємства та забезпечують його функціонування і стабільний розвиток.

1.2. Поняття необоротних активів та їх роль у фінансовій системі підприємства

Невід'ємною частиною поняття орендних операцій є майно, що виступає об'єктом оренди, – необоротні активи підприємства. Вони є однією з найважливіших складових у структурі майна суб'єкта господарювання, так як визначають його виробничі можливості та забезпечують стабільну діяльність, а також створюють умови для формування успішної інвестиційної та фінансової стратегії.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», необоротні активи – це всі активи підприємства, що не є оборотними [5, п. 3]. При цьому оборотними активами вважаються грошові кошти, їх еквіваленти та інші активи, що будуть реалізовані або використані впродовж одного року або циклу виробництва [5, п. 3].

Основними критеріями, що визначають віднесення активів до необоротних, є наступні [22]:

— контрольованість, тобто право підприємства керувати активом та використовувати його відповідно до власних потреб, цілей та на визначених ним умовах;

— строк експлуатації, що перевищує 12 місяців або один операційний цикл у випадку якщо він триває довше року, відповідно такі активи мають приносити вигоди протягом тривалого проміжку часу;

— можливість достовірного визначення вартості активу, тобто вона має бути вимірюваною, а її оцінка - обґрунтованою;

— можливість отримання економічних вигід у майбутньому;

— цільовий характер використання, тобто актив має бути придбаним або створеним не випадково, а для виконання певної функції з метою досягнення цілей підприємства.

Науковці виділяють низку підходів до класифікації необоротних активів суб'єкта господарювання. На рисунку 1.3 наведено основні ознаки такої класифікації та відповідні види необоротних активів.

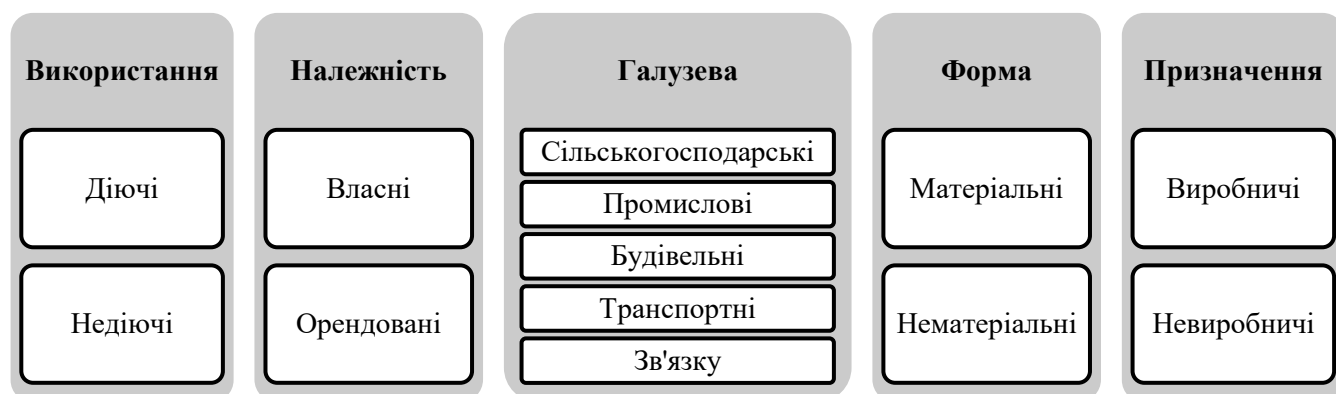


Рисунок 1.3 – Класифікація необоротних активів за ознаками

Джерело: побудовано за інформацією [22]

Водночас, законодавством встановлено іншу класифікацію, що застосовується при веденні бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності (рис. 1.4).

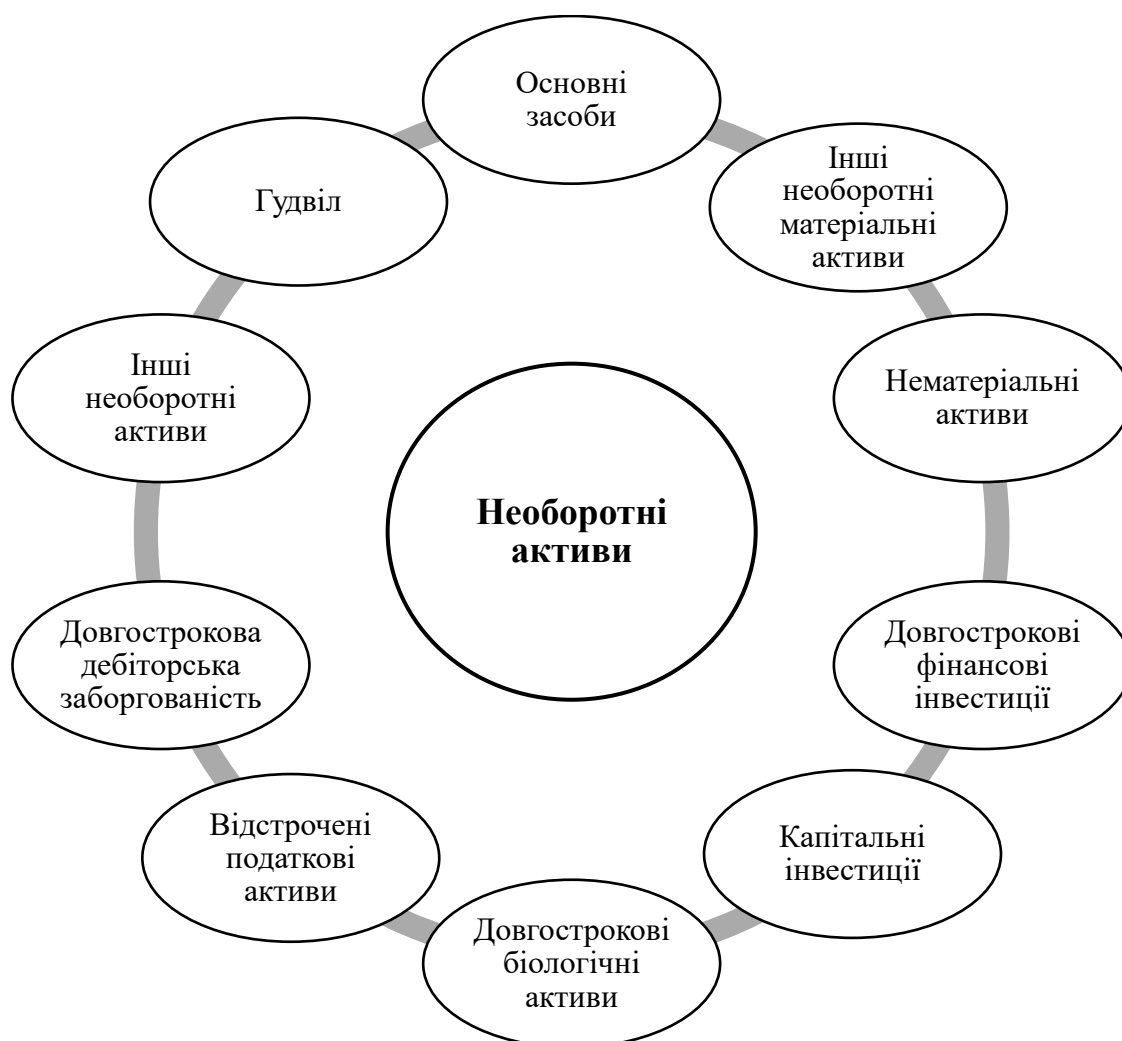


Рисунок 1.4 – Види необоротних активів

Джерело: побудовано за інформацією [2]

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» [11], основними засобами вважаються матеріальні активи, очікуваний термін експлуатації яких становить більше 12 місяців (або одного виробничого циклу), і які використовуються у процесі:

- виробництва;
- постачання товарів і послуг;
- виконання робіт;
- надання в оренду;
- здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій.

Іншими необоротними матеріальними активами є інші активи, що мають характеристики основних засобів, але не відносяться до них. На рисунку 1.5 наведено приклади основних засобів та інших необоротних матеріальних активів підприємства.

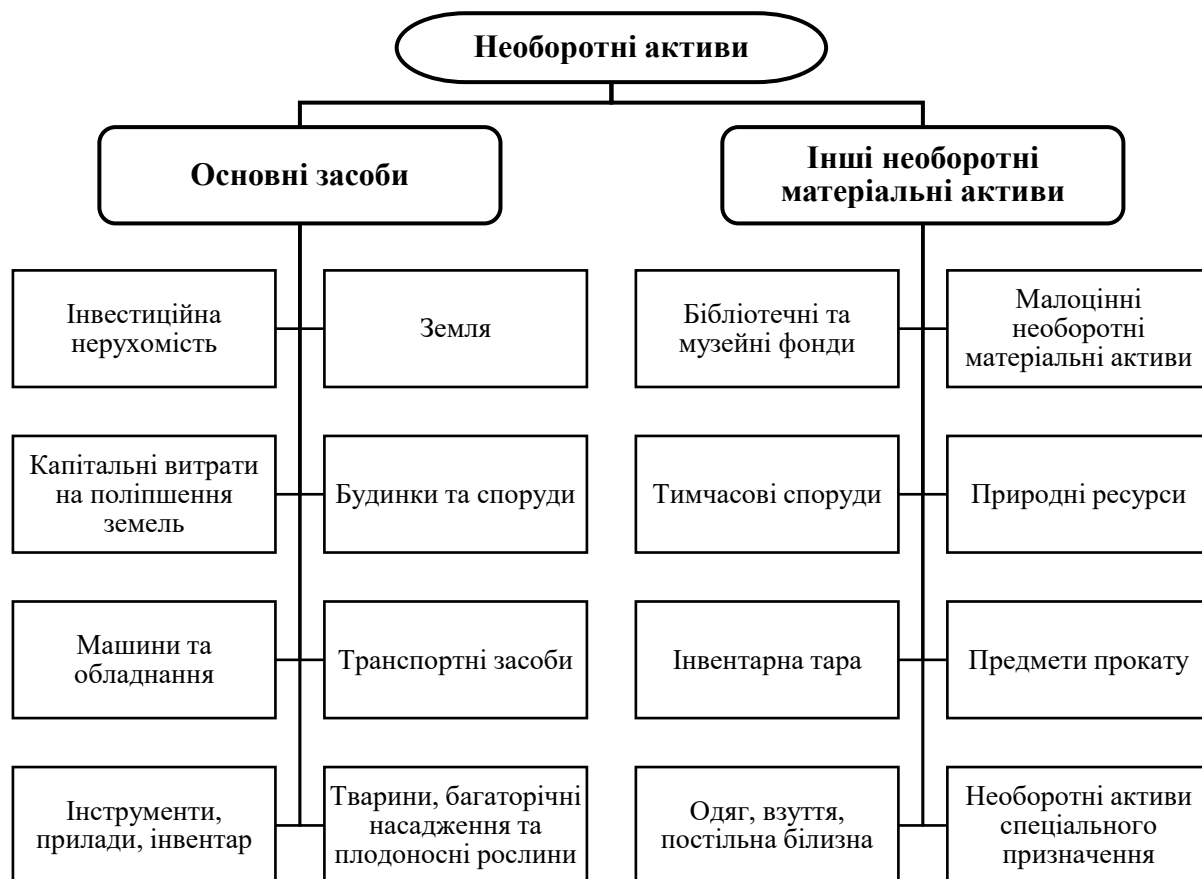


Рисунок 1.5 – Групи основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Джерело: побудовано за інформацією [2, 28]

Іншим видом необоротних активів є нематеріальні активи. Їх характеристиками є немонетарність, відсутність матеріальної форми, можливість бути ідентифікованими та використаними більше 12 місяців у виробництві, торгівлі, при обслуговуванні адміністративних потреб або при наданні в оренду [2]. Відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», такі активи поділяються на групи, а саме права [12, п. 5]:

— користування природними ресурсами, що включають права на використання надр, інших природних ресурсів, геологічних та інших даних про довкілля;

- користування майном, а саме землею, будівлями, орендованим об'єктом тощо;
- на комерційні позначення, тобто на знаки для товарів і послуг – торгові марки, найменування компанії тощо;
- на об'єкти промислової власності, що включають винаходи, корисні моделі, промислові зразки тощо;
- авторське та суміжні з ним, а саме права на мистецькі твори, програми, бази даних тощо.

Довгострокові фінансові інвестиції є довгостроковими вкладеннями суб'єкта господарювання у цінні папери або статутний капітал інших компаній, а також у державні та місцеві облигації [2].

Капітальні інвестиції – це витрати підприємства на створення, будівництво, оновлення та купівлю матеріальних і нематеріальних активів з тривалим терміном експлуатації [2]. Класифікацію таких інвестицій наведено на рисунку 1.6.

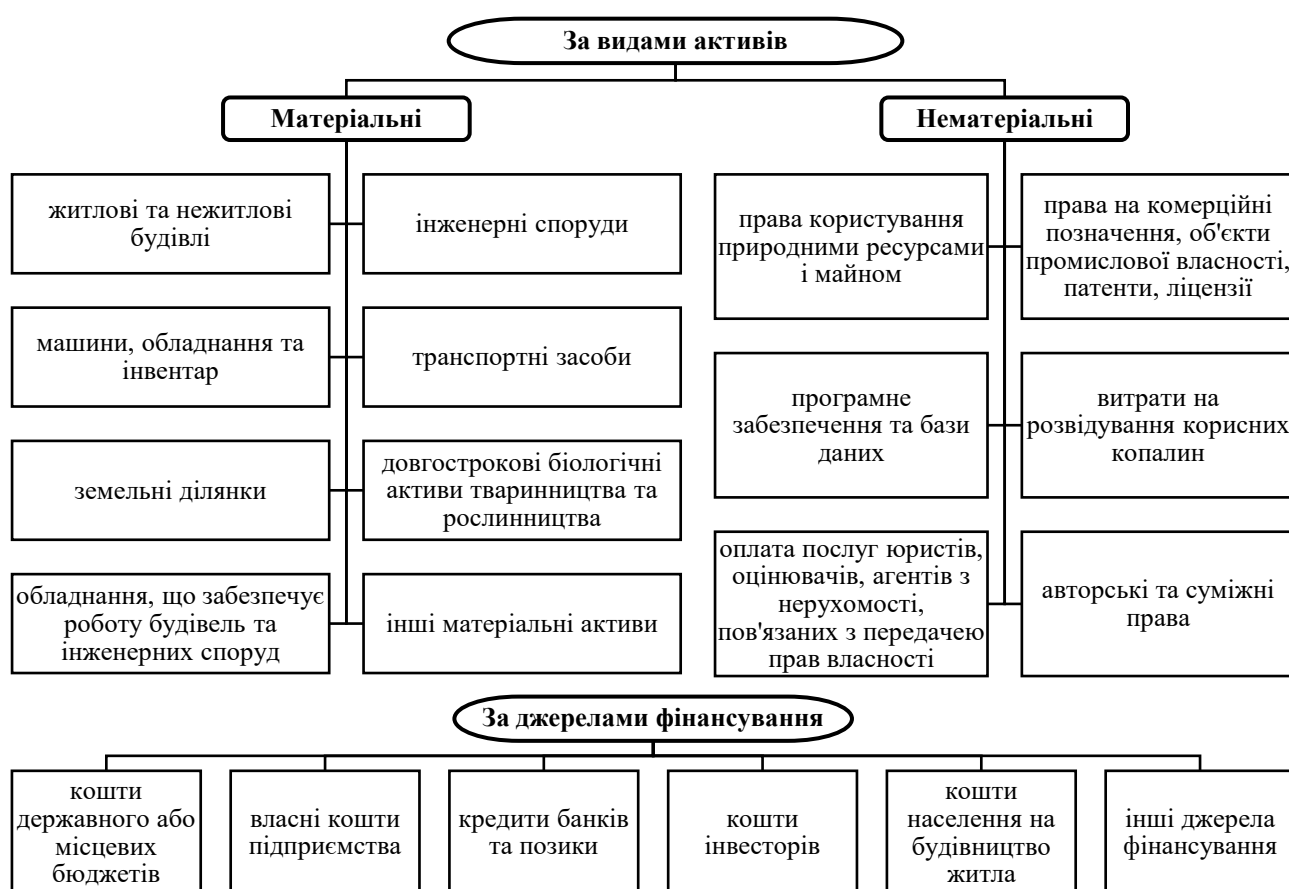


Рисунок 1.6 – Класифікація капітальних інвестицій

Джерело: побудовано за інформацією [28]

Наступним видом необоротних активів є довгострокові біологічні активи – біологічні активи, строк використання або створення яких становить більше 12 місяців, і які використовуються для виробництва сільськогосподарської продукції, є додатковими біологічними активами або приносять економічні вигоди альтернативним способом [2]. Відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи», до даних активів належить робоча та продуктивна худоба, а також багаторічні насадження, що використовуються підприємством у сільськогосподарській діяльності [10, п. 25.1].

Відстрочені податкові активи – це сума податків на прибуток, що будуть сплачені підприємством у наступних періодах і виникають внаслідок [8]:

- тимчасової податкової різниці, що має бути відшкодована;
- перенесення податкових збитків, що не враховувалися для зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення невикористаних податкових пільг.

До необоротних активів також включається довгострокова дебіторська заборгованість – заборгованість, що не виникає внаслідок нормального операційного циклу і погашення якої відбувається після одного року з дати балансу [6, п. 4]. На рисунку 1.7 наведено приклади такої заборгованості відповідно до законодавства.

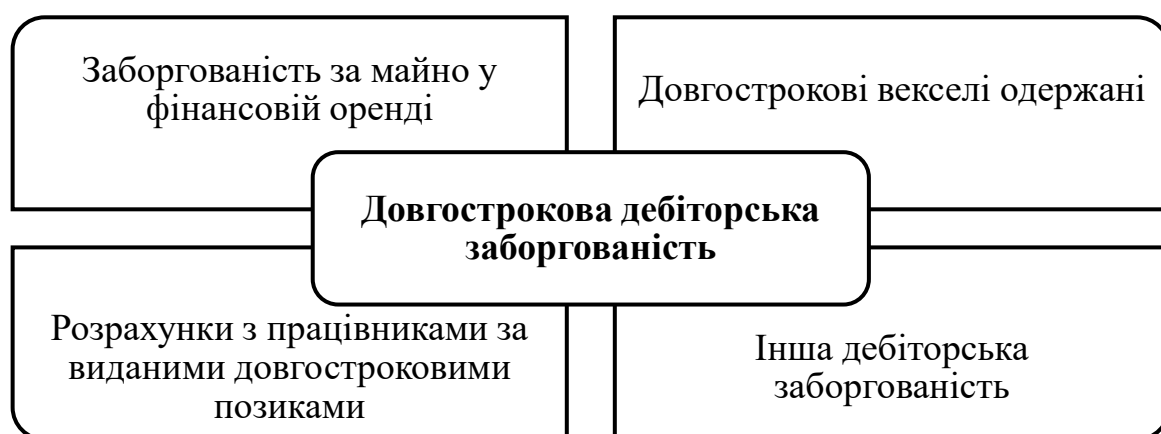


Рисунок 1.7 – Склад довгострокової дебіторської заборгованості

Джерело: побудовано за інформацією [2]

Останнім видом необоротних активів, що визначені законодавством, є гудвіл. Даний актив є різницею між вартістю придбання та часткою покупця у

справедливій вартості отриманих ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань на момент придбання [9, п. 4]. Гудвіл виникає внаслідок придбання підприємств, приватизації або корпоратизації державних підприємств.

Структура необоротних активів різних підприємств визначається особливостями таких суб'єктів господарювання – їх сферою діяльності, фінансовими можливостями, стратегією розвитку, нормативно-правовими вимогами, особливими потребами певних підприємств тощо. При цьому, така структура може змінюватися протягом різних періодів функціонування суб'єкта господарювання під впливом нових вимог або можливостей. Структуру необоротних активів досліджуваного у роботі підприємства на кінець 2023 року наведено на рисунку 1.8.

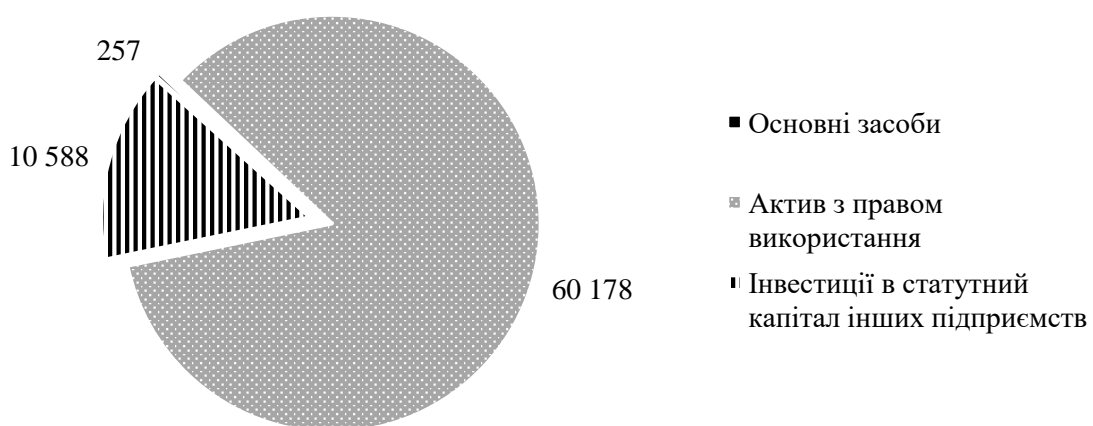


Рисунок 1.8 – Структура необоротних активів ТОВ «ВіДі Елеганс» на 31.12.2023 р., тис. грн

Джерело: побудовано за інформацією [47]

Відповідно, у 2023 році найбільшу частку у структурі необоротних активів даного товариства складав актив з правом використання – майже 85% від загальної вартості таких активів, а найменшу – основні засоби. Дані активи використовуються у повсякденній діяльності підприємства, забезпечуючи його потреби у створенні продукції та її реалізації. Водночас, у складі необоротних активів суб'єкта господарювання є інвестиції в статутний капітал інших підприємств, що є частиною фінансової системи підприємства.

Відповідно, необоротні активи призначені не лише для підтримки операційної діяльності підприємства, а й є важливим інструментом у процесі формування його інвестиційної та фінансової стратегії. Вони визначають стабільність компанії, адже забезпечують ресурсну базу для довгострокового функціонування та зростання конкурентоспроможності.

Такі активи мають порівняно низький рівень ліквідності та обмежену маневреність, тобто вони можуть перетворитися у грошову форму лише після тривалого періоду часу та супроводжуються при цьому певними витратами. Таким чином, реалізувати на ринку основні майнові цінності підприємства, що в свою чергу мають особливі характеристики та адаптовані до конкретних потреб суб'єкта господарювання, значно важче ніж оборотні активи. Водночас, необоротні активи мають значні переваги завдяки можливості довготривалого користування, так як дані активи [22]:

- вважаються більш стійкими до інфляційних змін;
- здатні генерувати додатковий дохід від надання в оренду;
- зберігають первісний зовнішній вигляд;
- підлягають індексації, тому зберігають свою реальну вартість з часом.

Дані переваги визначають важливість ролі необоротних активів у фінансовій системі будь-якого підприємства. Стійкість до інфляційних змін створює умови для довгострокової фінансової стабільності компанії, адже володіння такими активами знижує ризики, пов'язані зі зміною економічної ситуації та коливаннями грошових одиниць. Надання необоротних активів в оренду забезпечує підприємство стабільними грошовими надходженнями, що в свою чергу можуть бути використані як інвестиції. Збереження зовнішнього вигляду та вартості активів має позитивний вплив на оцінку активів, а отже сприяє підтримці ринкової вартості суб'єкта господарювання у цілому.

Отже, необоротні активи мають суттєвий вплив на фінансову систему підприємств, адже вони не лише забезпечують його стабільну роботу, а й сприяють визначенню інвестиційної стратегії та прийняттю стратегічних рішень.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку оренди необоротних активів

Для підприємств, що здійснюють операції з оренди, особливе значення має нормативно-правове регулювання обліку таких операцій. Таке регулювання можна поділити на три основні рівні – міжнародний, національний та рівень підприємства (рис. 1.9).

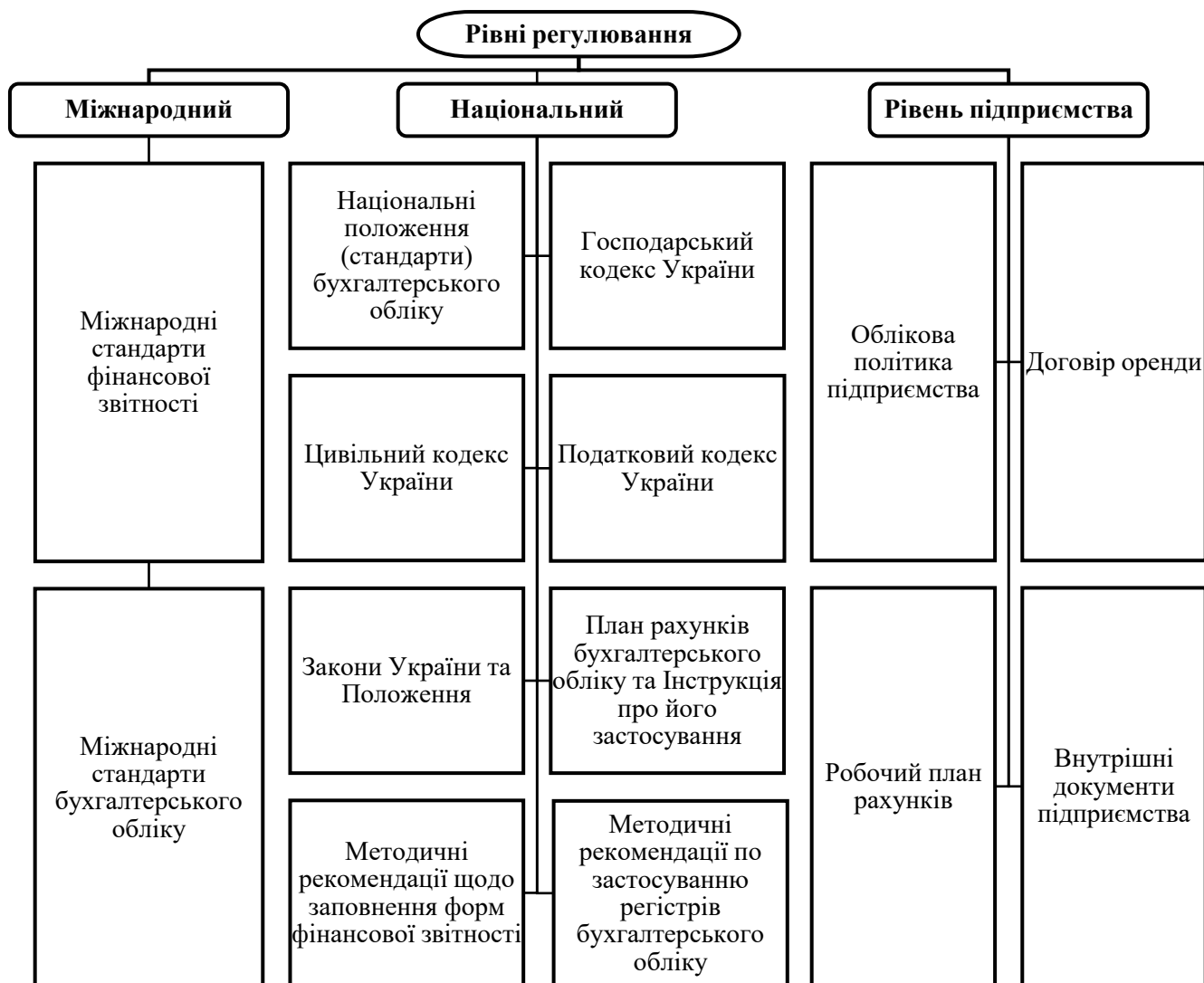


Рисунок 1.9 – Рівні нормативно-правового регулювання обліку орендних операцій

Джерело: побудовано за інформацією [35, 7, 14, 21, 1, 20, 13, 2, 3, 4]

На міжнародному рівні основним документом, що регулює облік орендних операцій, є Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» [35]. Даний стандарт регулює порядок визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про

оренду у фінансовій звітності підприємства, а його мета полягає у забезпеченні надання орендарями та орендодавцями об'єктивної інформації, яка б дозволила належним чином відобразити операції з оренди у фінансовій звітності [35, п. 1]. МСФЗ 16 було введено в дію 1 січня 2019 року на заміну старому Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [34]. У таблиці 1.3 наведено основні спільні та відмінні риси зазначених стандартів.

Таблиця 1.3 – Порівняльна характеристика МСФЗ 16 та МСБО 17

Критерій порівняння	МСФЗ 16 «Оренда»	МСБО 17 «Оренда»
Визначення оренди	Договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію	Угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу
Основа класифікації	Право контролювати використання орендованого активу	Розподіл ризиків і вигод, пов'язаних з володінням активом
Класифікація оренди	Для орендаря розподіл відсутній (оренда або надання послуг), для орендодавця – операційна і фінансова	Фінансова та операційна
Передача прав	Право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію	Право користування активами протягом погодженого періоду часу. Право власності може з часом передаватися або не передаватися
<i>Звітність орендаря</i>		
Відображення у Балансі	Актив з права користування і зобов'язання	У разі фінансової оренди: актив і зобов'язання; У разі операційної оренди: позабалансові активи і зобов'язання
Відображення у Звіті про прибутки і збитки	Операційні витрати: амортизація активу з права користування; Фінансові витрати: відсотки за зобов'язанням з оренди	У разі фінансової оренди: аналогічно до МСФЗ 16; У разі операційної оренди: єдині витрати у формі орендного платежу
<i>Звітність орендодавця</i>		
Відображення у Балансі	Визнають актив як дебіторську заборгованість	Визнають актив як дебіторську заборгованість
Відображення у Звіті про прибутки і збитки	У разі фінансової оренди: прибуток або збиток від продажу, фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду, дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами; У разі операційної оренди: дохід від оренди	У разі фінансової оренди: прибуток або збиток від продажу, фінансовий дохід У разі операційної оренди: дохід від оренди

Джерело: згруповано за інформацією [35, 34, 39, 30]

Таким чином, МСФЗ 16 та МСБО 17 мають низку відмінностей, основними з яких є такі положення нового стандарту [41]:

- визнання орендою не лише договору у цілому, а і його компоненту;
- передача права контролю над активом, а не тільки права його використання;
- відсутність розмежування видів оренди для орендаря.

МСФЗ 16 застосовується для обліку більшості видів орендних операцій, проте існують певні винятки, для яких підприємство-орендар може обрати не використовувати даний стандарт, а саме короткострокова оренда та оренда малоцінних активів [35]. Водночас, є обов'язкові винятки зі стандарту, за яких суб'єкт господарювання має керуватися іншими документами при обліку орендних операцій. Такими винятками є [35]:

- договори оренди на розвідку або використання природних ресурсів;
- оренда біологічних активів, щодо якої застосовується МСФЗ 41 «Сільське господарство»;
- послуги за угодами про концесію, вимоги до яких встановлено у КТМФЗ 12 «Послуги за угодами про концесію»;
- ліцензійні договори, що стосуються інтелектуальної власності і регулюються МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;
- права, утримувані орендарем за ліцензійними договорами на кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти та авторські права, щодо яких підприємство використовує МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Іншим важливим документом міжнародного рівня, що застосовується при веденні обліку та формуванні фінансової звітності щодо орендних операцій, є МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [33]. Даний стандарт встановлює порядок оцінки зобов'язання з оренди та активу з права користування при першому застосуванні підприємством МСФЗ, а також визначає можливість використання єдиної ставки дисконту стосовно сукупності договорів, виключення первісних прямих витрат з оцінки активу з права користування та використання інформації, що стала доступною пізніше [33].

Національний рівень нормативно-правового регулювання орендних операцій представлено низкою документів різного спрямування. Так, Податковий, Господарський та Цивільний кодекси України визначають сутність оренди (лізингу), її види та основні засади регулювання, а також надають інформацію щодо укладання договорів оренди (рис. 1.10).



Рисунок 1.10 – Регулювання орендних операцій у Податковому, Господарському та Цивільному кодексах України

Джерело: побудовано за інформацією [14, 1, 21]

Іншими важливими нормативно-правовими документами, що регулюють орендні відносини, є закони України. Серед них основними є:

— Закон України «Про фінансовий лізинг», що регулює відносини у сфері фінансового лізингу [20, ст. 2];

— Закон України «Про оренду державного та комунального майна», що регулює відносини, які виникають при передачі в оренду державного або

комунального майна, а також відносини щодо господарського використання такого майна [18];

— Закон України «Про оренду землі», що регулює відносини щодо оренди земельних ділянок [39].

У контексті бухгалтерського обліку необхідно також зазначити закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17], що визначає основні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах. Даний законодавчий акт не регулює безпосередньо відносини оренди, проте є фундаментальним документом для ведення обліку в цілому.

Аналогічно, важливими для обліку у цілому і для обліку оренди зокрема є План рахунків бухгалтерського обліку [13] та Інструкція про його застосування [2]. Зазначені документи визначають рахунки, що необхідно застосовувати при відображенні підприємством операцій з оренди – рахунки обліку орендованого активу, витрат на його амортизацію, зобов'язань з оренди, доходів і витрат від такої діяльності.

При веденні бухгалтерського обліку та відображенні у звітності орендних операцій також необхідно керуватися Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [3] та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [4]. Дані документи регулюють відповідно порядок використання реєстрів обліку – Журналів, відомостей аналітичного обліку, Головної книги, бухгалтерських довідок тощо – та вимоги до розкриття інформації про господарські операції у формах фінансової звітності.

Іншими документами, які доречно використовувати при обліку оренди, є Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, що визначає вимоги до формування, прийняття, відображення та зберігання первинних документів, реєстрів та інших документів [15, п. 1.1], а також Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [16], що відповідно встановлює порядок

проведення інвентаризації таких об'єктів, зокрема необоротних активів, переданих на умовах оренди.

Незважаючи на значну кількість нормативних документів, що регулюють відносини оренди, основним документом для обліку оренди на вітчизняних підприємствах є НП(С)БО 14 «Оренда» [7]. Даний стандарт визначає порядок та вимоги до [7]:

- обліку оренди в орендаря та орендодавця;
- продажу активу та його зворотної оренди;
- представлення даних про оренду у примітках до фінансової звітності підприємства.

Водночас, НП(С)БО 14 не застосовується у ряді випадків (рис. 1.11).



Рисунок 1.11 – Обмеження щодо застосування НП(С)БО 14

Джерело: побудовано за інформацією [7, п. 3]

Останнім рівнем регулювання орендних операцій є рівень підприємства. До цього рівня належать внутрішні документи підприємства, що визначають

особливості адаптації законодавства до власних потреб. Наприклад, у положенні про облікову політику підприємства може зазначатися порядок обрання ставки дисконтування орендних платежів, а у робочому плані рахунків – перелік субрахунків у розрізі об'єктів оренди тощо. Проте, основним документом на рівні підприємства є договір оренди, що визначає усі умови передачі активу в оренду, здійснення платежів, строк дії угоди та інші вимоги, що є суттєвими на думку орендодавця та орендаря.

Отже, нормативно-правове регулювання орендних операцій здійснюється на трьох рівнях: міжнародному, національному та рівні підприємства. Дотримання вимог, встановлених на кожному із зазначених рівнів, є надзвичайно важливим для підприємства, адже таким чином воно забезпечить відповідність власної звітності законодавчим вимогам, що в свою чергу сприятиме успішному продовженню діяльності суб'єкта господарювання.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Документування та організація обліку операцій з оренди необоротних активів

Ефективна організація обліку операцій з оренди необоротних активів є важливим показником як для підприємства-орендодавця, так і для орендаря, адже вона забезпечує відповідність фінансової звітності нормативно-правовим вимогам, допомагає контролювати стан та використання таких активів, а також оптимізувати процес управління ними. Вона охоплює документування орендних операцій, оцінку необоротних активів, облік таких активів, зобов'язань, витрат і доходів, а також складання фінансової звітності.

Процес бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема обліку орендних операцій, включає три основні етапи – первинний, поточний та підсумковий облік (рис. 2.1).

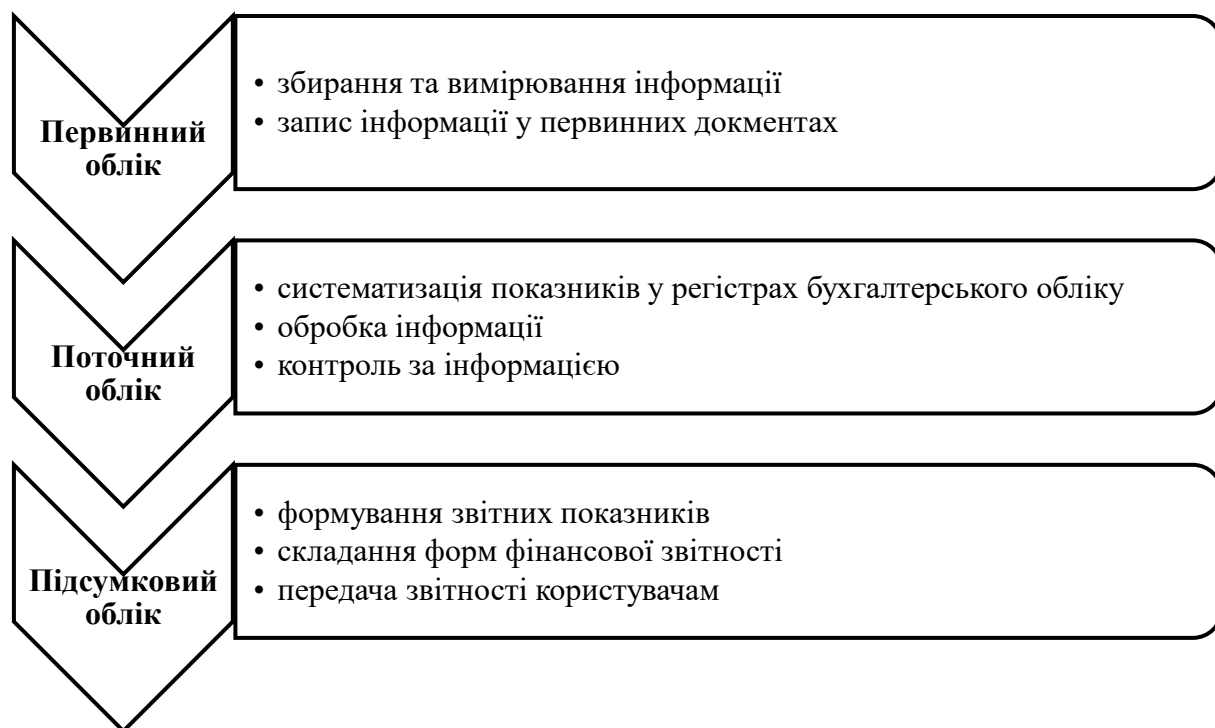


Рисунок 2.1 – Етапи облікового процесу та їх характеристика

Джерело: побудовано за інформацією [40, с. 140]

Відповідно, перший етап обліку господарських операцій з оренди необоротних активів полягає у їх документуванні. Як було зазначено у попередньому розділі, основним документом, що регулює відносини оренди на підприємстві, є договір оренди або лізингу. Згідно МСФЗ 16, договором оренди вважається домовленість між сторонами, за якою одночасно виконуються такі умови [35, п. 9]:

- передається право контролю над користуванням певним активом;
- такий актив є ідентифікованим, тобто він вказаний у договорі або встановлений у момент передачі;
- актив передається на визначений час;
- за користування об'єктом передбачена компенсація.

Договір оренди укладається у письмовій формі між двома сторонами – орендарем та орендодавцем, а договір фінансового лізингу – між лізингодержувачем, лізингодавцем, продавцем та, за наявності, іншими сторонами. На рисунку 2.2 наведено істотні умови договору оренди, визначені законодавством України.



Рисунок 2.2 – Істотні умови договору оренди

Джерело: побудовано за інформацією [1, ст. 284]

Водночас, для договору фінансового лізингу необхідною складовою також є інформація про необхідність укладення додаткових договорів з третіми особами

[20, ст. 14]. Законодавством не обмежується зазначення інших умов у таких договорах за згодою сторін.

Першою складовою орендного договору є об'єкт оренди, тобто майно, що передається у таку оренду, – ідентифікований актив відповідно до вимог МСФЗ 16. У договорі зазначається вартість цього об'єкту з урахуванням індексації, а також його склад [1, п. 284]. Таким об'єктом можуть бути наступні активи [43]:

- нерухомість, а саме житлові або нежитлові споруди;
- земля;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби.

Строком оренди згідно МСФЗ 16 є такий невідмовний період, на який поширюється можливість продовження або припинення оренди [35, п. 18]. Водночас, така можливість визначається на основі рівня обґрунтованості впевненості, яку має орендар щодо зазначених дій. Обґрунтована впевненість оцінюється під впливом великої кількості факторів, серед яких можна виділити [52]:

- перевищення плати за оренду фактичних ринкових ставок, що спонукатиме орендаря відмовитися від продовження оренди;
- наявність робіт з модернізації орендованого активу за рахунок орендаря, що, ймовірно, призведе до неготовності припинити договір через обсяг вкладених коштів;
- рівень витрат, що супроводжують припинення оренди, наприклад вартість переїзду до іншого офісного приміщення змушуватиме орендаря продовжувати строк угоди;
- важливість орендованого активу для діяльності орендаря, адже у разі наявності у нього особливих характеристик або відсутності альтернатив орендар буде зацікавлений у продовженні терміну оренди.

Відповідно до Цивільного кодексу України, строк оренди може не встановлюватися договором, тобто договір вважатиметься укладеним на невизначений строк [21, ст. 763]. При цьому законодавством можуть бути

передбачені максимальні терміни такого договору для різних видів майна, через що зазначені угоди припиняються автоматично із настанням цього терміну.

Орендна плата визначається як фіксований платіж, що сплачується орендарем на користь орендодавця незалежно від результатів своєї діяльності [1, ст. 286]. Важливі умови щодо орендної плати, які необхідно визначити у договорі, наведено на рисунку 2.3.



Рисунок 2.3 – Умови орендної плати, що необхідно включити у договір оренди

Джерело: побудовано за інформацією [43]

У договорі фінансового лізингу також обов'язковим є зазначення інформації щодо інших платежів, що необхідні для виконання угоди, а також щодо платежів і комісій, пов'язаних з укладенням, виконанням, зміною та припиненням такого договору [20, ст. 14].

Також у договорі оренди визначається порядок використання амортизаційних відрахувань. Як було зазначено у попередньому розділі, орендар нараховує амортизацію на переданий йому актив у разі фінансової оренди (лізингу), а орендодавець – у разі операційної оренди. Таким чином, відповідна сторона може використовувати нараховані нею амортизаційні відрахування для власних цілей, якщо це не суперечить законодавству.

Наступною істотною умовою договору оренди є порядок відновлення орендованого майна, тобто його ремонту. Відповідно до Цивільного кодексу України, у разі, якщо інше не передбачено договором, витрати на таке відновлення розподіляються наступним чином [21, ст. 776]:

- на поточний ремонт – несуться орендарем;
- на капітальний ремонт – несуться орендодавцем.

При цьому орендар має право самостійно здійснити капітальний ремонт орендованого об'єкту в рахунок орендного платежу у разі, якщо орендодавець не провів такого відновлення, що в свою чергу спричинило неможливість використання майна за призначенням [21, ст. 776].

Останньою істотною умовою договору оренди є вимоги до повернення або викупу майна. При закінченні дії угоди орендар має повернути орендодавцю майно у такому стані, в якому воно було попередньо передано, включаючи нормальний рівень зносу, або у стані, зазначеному у договорі [21, ст. 785]. Також орендар має право викупити майно якщо це передбачено договором, або відмовитися від такого викупу [1, ст. 289].

На рисунку 2.4 наведено умови, за яких згідно законодавству відбувається припинення договору оренди.

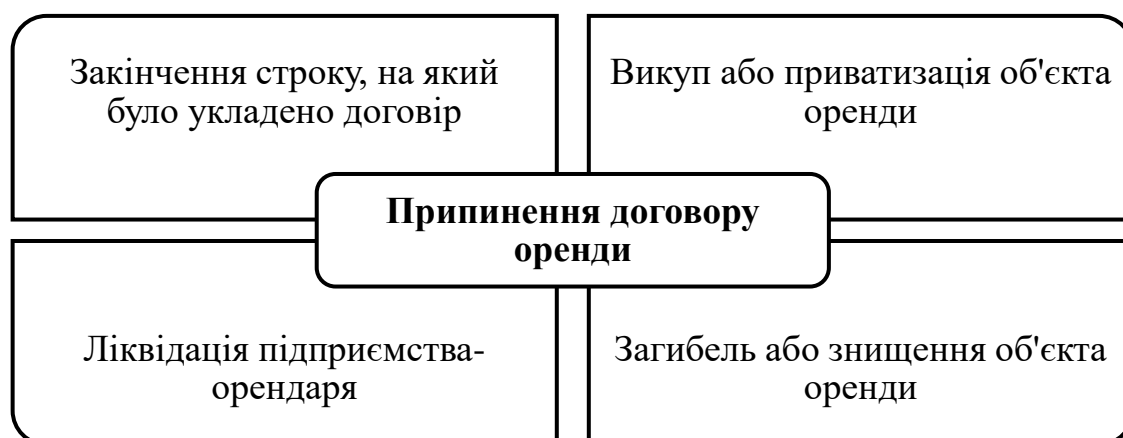


Рисунок 2.4 – Умови припинення договору оренди

Джерело: побудовано за інформацією [1, ст. 291]

При цьому відповідно до Цивільного кодексу України орендодавець може припинити договір у разі, якщо орендар не вносить орендну плату протягом періоду, довшого за три місяці [21, ст. 782].

Також договір може бути розірваним достроково за згодою сторін або на вимогу однієї з них (рис. 2.5).

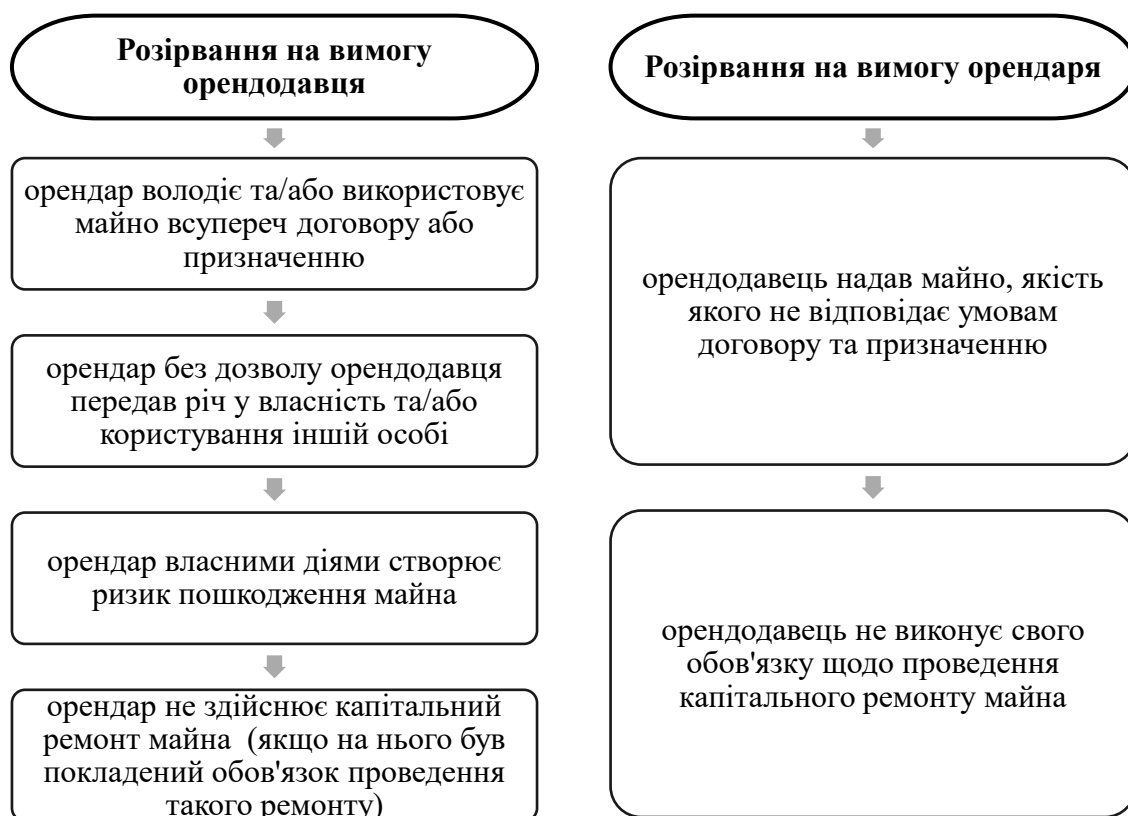


Рисунок 2.5 – Умови розірвання договору оренди на вимогу однієї зі сторін

Джерело: побудовано за інформацією [21, ст. 783-784]

Разом із договором оренди сторони зазвичай укладають акт приймання-передачі майна. Щодо будівель та капітальних споруд така вимога зазначена у Цивільному кодексі України, тобто передання та повернення об'єкта оренди оформлюється таким актом [21, ст. 795]. Стосовно інших орендованих активів така вимога безпосередньо законодавством не висувається, проте акт приймання-передачі є актуальним документом для оформлення будь-яких операцій щодо передачі активів на підприємство.

Окрім обов'язкових реквізитів, визначених законодавством, у акті про приймання-передачу майна в оренду необхідно зазначити детальну інформацію щодо такого майна, а саме його кількість, стан, вартість, певні примітки тощо. При цьому за необхідності може бути оформлено акт огляду майна, що підтвердить надійність інформації про стан об'єкту. У додатку Б наведено приклад акту приймання-передачі об'єкта суборенди на ТОВ «ВіДі Елеганс».

Водночас, при передачі майна у суборенду (піднайм) укладається додаткова угода. Згідно Цивільного кодексу України, такий договір укладається лише за згодою орендодавця і до нього застосовуються аналогічні положення, що й до основного договору оренди [21, ст. 774].

Так як бухгалтерський облік сучасному світі є комп'ютеризованим, зазначені документи часто формуються в електронному вигляді за допомогою певних програм, у яких ведеться подальше документування та безпосередній облік орендних операцій. На сьогодні інформаційна система бухгалтерського обліку на більшості вітчизняних підприємств охоплює такі програмні продукти:

- «1С: Підприємство», що дозволяє формувати реєстри обліку, контролювати рух активів і зобов'язань, складати фінансову та іншу звітність, формувати первинні документи тощо;

- «М. Е. Дос», що створює умови для електронного документообігу між підприємствами, а також для подання звітності до контролюючих органів;

- «Вчасно», що дозволяє створювати й керувати власними електронними документами, обмінюватися ними з контрагентами та зберігати їх у хмарному сховищі;

- «Dilovod», що є українським аналогом «1С:Підприємство» та дозволяє вести бухгалтерський та управлінський облік, а також формувати звітність;

- «USAP.ONLINE», що зосереджується на обліку у сфері торгівлі та надання послуг і базується на хмарних технологіях.

Даний список не є вичерпним, адже існує значна кількість менш поширених програм, що забезпечують успішне ведення обліку на підприємстві.

Отже, документування операцій з оренди є основною складовою першого етапу облікового процесу – первинного обліку. Правильно складений та оформлений договір оренди дозволяє підприємству чітко визначити порядок використання орендованого активу, створює правові гарантії для сторін такого договору, а також сприяє прозорості відображення у звітності операцій, пов'язаних з орендою.

2.2. Особливості обліку операцій з оренди необоротних активів у орендаря та орендодавця

Другим етапом облікового процесу є поточний облік, що полягає у формуванні облікових реєстрів на основі даних первинних документів для подальшого формування фінансової звітності. Даний етап дозволяє контролювати використання орендованого майна, зміну орендних зобов'язань, сплату або надходження орендних платежів, нарахування витрат або доходів, що виникають внаслідок орендних операцій, тощо.

Порядок ведення бухгалтерського обліку орендних операцій в Україні регулюється відповідними стандартами – НП(С)БО 14 та МСФЗ 16. Незважаючи на значні оновлення вітчизняного стандарту з метою його наближення до вимог МСФЗ, між зазначеними стандартами існує низка відмінностей, основні з яких наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні відмінності НП(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда»

Критерій порівняння	НП(С)БО 14 «Оренда»	МСФЗ 16 «Оренда»
Класифікація оренди на операційну та фінансову	Для орендаря та орендодавця	Лише для орендодавця
Об'єкт орендних операцій	Необоротні активи	Необоротні та оборотні активи
Визнання активу орендарем	На позабалансовому рахунку (при операційній оренді)	Як актив з права користування
Відображення витрат	Фінансові витрати – різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди (орендар); Плата за користування об'єктом операційної оренди відображається на прямолінійній основі протягом терміну оренди або відповідно до методу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням такого об'єкту (орендар)	Фінансові витрати – відсотки за орендним зобов'язанням (орендар); Операційні витрати – витрати на амортизацію (орендодавець)

Джерело: згруповано за інформацією [7, 35, 23, 30]

Водночас, відповідно до міжнародних та національних стандартів, бухгалтерський облік операцій з оренди необоротних активів має значні відмінності для орендаря та орендодавця, що зумовлені наявністю права володіння та користування майном.

Згідно МСФЗ 16, для орендаря основними об'єктами обліку в контексті орендних операцій є актив з права користування та орендне зобов'язання, що визнаються ним у момент початку дії орендного договору [35, п. 22]. На рисунку 2.6 наведено складові первісної оцінки таких елементів.

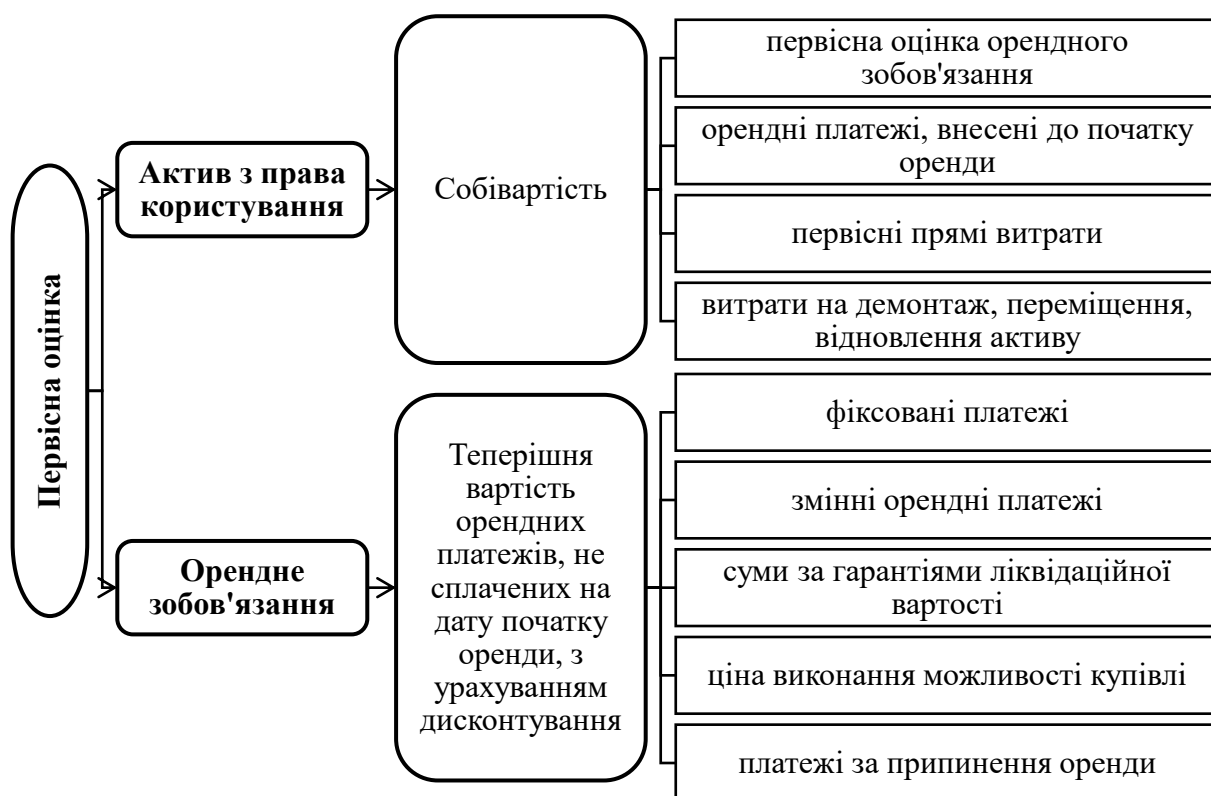


Рисунок 2.6 – Первісна оцінка орендарем активу з права користування та орендного зобов'язання

Джерело: побудовано за інформацією [35, п. 23-28]

При цьому орендні платежі дисконтуються за допомогою припустимої ставки відсотка (рис. 2.7), яка зазвичай визначається договором оренди. У разі якщо таку ставку складно визначити, то використовується ставка додаткових запозичень орендаря [35, п. 26]. Дана ставка також використовується орендодавцем при оцінці вартості чистої інвестиції.

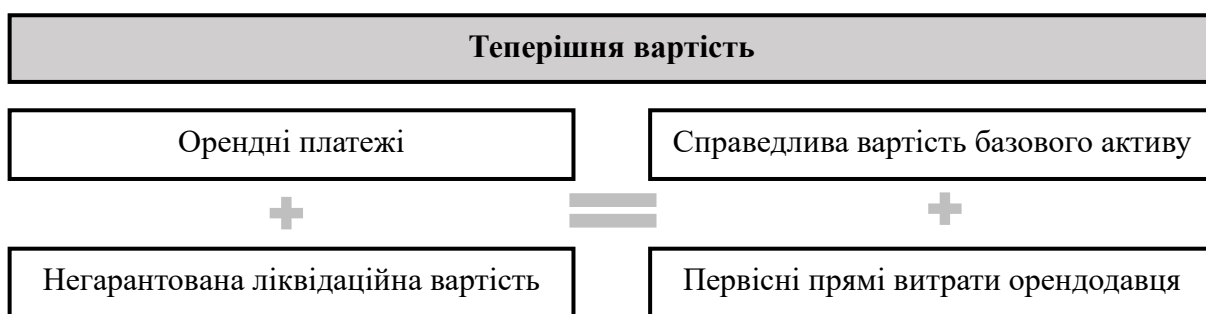


Рисунок 2.7 – Визначення припустимої ставки відсотка в оренді

Джерело: побудовано за інформацією [35]

У подальшому актив з права користування оцінюється за моделлю собівартості, відповідно до якої оцінка відбувається безпосередньо за собівартістю з коригуванням на [35, п. 30]:

- суму накопиченої амортизації;
- обсяг збитків, що виникли внаслідок зменшення корисності;
- переоцінку зобов'язання з оренди.

При цьому орендар може використовувати моделі справедливої вартості або переоцінки у разі якщо до такого активу застосовується МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» або МСБО 16 «Основні засоби» [35, п. 34-35].

Водночас, орендне зобов'язання оцінюється шляхом збільшення або зменшення його балансової вартості відповідно для відображення відсотків за таким зобов'язанням або внесених орендних платежів, а також шляхом переоцінки такої вартості [35, п. 36]. Кожна переоцінка зобов'язань повинна бути відображена у вигляді коригування балансової вартості активу з права користування, проте у разі якщо така вартість зменшується до нуля і при цьому додатково зменшується оцінка зобов'язання по оренді, то орендар визнає залишок величини переоцінки у складі прибутків або збитків [35, п. 39].

У бухгалтерському обліку на момент початку оренди орендар відображає актив з права користування за дебетом, а орендне зобов'язання – за кредитом. Для відображення такого активу використовуються рахунки, аналогічні тим, що застосовуються при обліку схожих власних активів, а для відображення орендного зобов'язання – рахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» [29]. Відповідно,

амортизація базового активу нараховується за тими ж методами, що передбачені для власних активів орендаря. Вона нараховується у такому порядку [35, п. 32]:

— якщо відомо, що по закінченню строку оренди орендар отримає право власності на базовий актив, амортизація повинна нараховуватися на термін від дати початку оренди до завершення строку корисного використання об'єкту;

— якщо відсутня впевненість щодо того, чи перейде актив у власність орендаря після настання кінця строку оренди, то амортизація нараховується від дати початку оренди до більш ранньої з наступних дат:

- дати закінчення терміну оренди;
- дати закінчення терміну корисного використання активу.

У таблиці 2.2 наведено кореспонденцію рахунків з обліку оренди на прикладі операцій з оренди одного із необоротних активів (приміщення дилерського центру) ТОВ «ВіДі Елеганс».

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків з відображення обліку оренди приміщення дилерського центру ТОВ «ВіДі Елеганс»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Базовий актив зараховано на баланс та відображено заборгованість	117	531
2	Відображення поточної заборгованості	531	611
3	Нараховано фінансові витрати	95	682
4	Погашення поточної заборгованості	611	682
5	Нараховано знос	23, 92	135
6	Сплата орендної плати	682	311
7	Віднесено витрати на фінансовий результат	791	23, 92, 95

Джерело: побудовано за даними обліку ТОВ «ВіДі Елеганс»

Згідно таблиці, підприємство обліковує переданий йому необоротний актив на субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Орендне зобов'язання визнається підприємством одночасно із базовим активом у повному обсязі, проте частина такого зобов'язання, що підлягає сплаті протягом одного року переводиться на рахунок 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті».

Національними стандартами передбачено подібний порядок відображення операцій з фінансової оренди: орендар має визнати актив та зобов'язання з оренди, проте у випадку операційної оренди базовий актив відображається на

позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, визначеною у договорі [7, п. 4]. Відповідно, амортизація за таким активом не нараховується. У таблиці 2.3 наведено типову кореспонденцію рахунків щодо обліку операційної оренди за НП(С)БО.

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків з відображення обліку операційної оренди орендарем відповідно до НП(С)БО

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Отримано актив в оренду	01	
2	Перераховано орендну плату у вигляді авансу	371	311
3	Нараховано орендну плату	23, 91, 92, 93	685
4	Залік заборгованості	685	371
5	Відображено витрати на експлуатацію об'єкта, що відшкодовуються орендодавцю	93	685
6	Перераховано суму відшкодування	685	311

Джерело: побудовано за інформацією [27]

На відміну від орендаря, орендодавець згідно МСФЗ 16 класифікує власну оренду як операційну або фінансову, що впливає на подальший облік операцій з нею. Відповідний характер оренди визначається сутністю укладеної угоди [35, п. 63]. Критерії, за якими оренда визнається фінансовою відповідно до НП(С)БО 14, було наведено у попередньому розділі. Зазначені критерії відповідають ознакам, встановленим у МСФЗ 16, проте даним документом також визначаються додаткові приклади ситуацій, за яких оренда визнається фінансовою, а саме [35, п. 64]:

- понесення орендарем збитків орендодавця у разі припинення угоди на вимогу орендаря;
- понесення орендарем прибутків або збитків, що виникають внаслідок коливання справедливої вартості залишку;
- наявність права продовжити строк оренди за плату, що є суттєво нижчою від плати, визначеної на ринку.

Водночас, наведені критерії не є вирішальними, адже класифікація оренди визначається в першу чергу наявністю факту передачі в основному всіх ризиків і вигд щодо права власності на майно, що передається. Класифікація оренди проводиться на початку строку оренди та повторно аналізується виключно у разі її модифікації [35, п. 66].

У бухгалтерському обліку фінансової оренди орендодавець відображає актив, який знаходиться у такій оренді, у вигляді дебіторської заборгованості в сумі, що дорівнює чистій інвестиції в оренду, що в свою чергу включає теперішню вартість орендних платежів та первісні прямі витрати [35, п. 67-69]. Склад таких орендних платежів відповідає складу орендного зобов'язання з боку орендаря (див. рис. 2.6). При цьому для оцінки чистої інвестиції використовується припустима ставка відсотка в оренді (див. рис. 2.7).

За умови, що орендодавець є виробником або дилером, на початку оренди також визнається [35, п. 71]:

— дохід, що дорівнює найбільшій із таких сум: справедливій вартості базового активу або теперішній вартості орендних платежів;

— собівартість реалізації, що дорівнює різниці між балансовою вартістю наданого в оренду активу і теперішньою вартістю його негарантованої ліквідаційної вартості;

— прибуток або збиток від реалізації базового активу.

У подальшому орендодавець впродовж всього строку оренди визнає фінансовий дохід у розмірі, що відображає незмінну періодичну відсоткову норму прибутковості на чисті інвестиції в оренду [35, п. 75].

Вимоги НП(С)БО та МСФЗ щодо відображення операцій з фінансової оренди орендодавцем співпадають. Типову кореспонденцію рахунків щодо обліку таких операцій наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків з відображення обліку фінансової оренди орендодавцем за МСФЗ та Н(П)СБО

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Списано з балансу базовий актив	972	10
2	Списано знос	131	10
3	Відображено дохід від передачі активу в оренду	181	742
4	Відображено ПДВ	742	641
5	Переведено частину заборгованості орендаря до складу поточної дебіторської заборгованості	377	181
6	Нараховано фінансовий дохід	373	732
7	Отримано орендну плату	311	377, 373

Джерело: побудовано за інформацією [31]

Таким чином, базовий актив не знаходиться на балансі підприємства-орендодавця, через що амортизація, а також інші витрати (наприклад на поточний ремонт), не нараховуються.

На відміну від фінансової оренди, при операційній оренді орендодавець продовжує визнавати базовий актив на власному балансі, а його передача відображається лише в аналітичному обліку [51]. При цьому орендодавець визнає дохід від отримання орендних платежів, а також витрати, понесені при отриманні доходу від оренди [35, п. 81-82]. Відповідно, амортизація активу також нараховується орендарем, що спричиняє додаткові витрати.

Аналогічно до обліку фінансової оренди, методика обліку операційної оренди зі сторони орендодавця згідно НП(С)БО та МСФЗ співпадає. У таблиці 2.5 наведено приклад обліку такої оренди.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з відображення обліку операційної оренди орендодавцем за МСФЗ та НП(С)БО

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Актив передано в оренду	10/Оренда	10
2	Отримано орендну плату (аванс)	311	681
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
4	Відображено дохід від здачі активу в оренду	377	713
5	Списано податкове зобов'язання з ПДВ	713	643
6	Залік заборгованостей	681	377
7	Нараховано знос	949	131
8	Відображено інші прямі витрати	949	20, 651, 661
9	Відображено собівартість наданих послуг з оренди	903	23

Джерело: побудовано за інформацією [51]

Водночас, у разі, якщо надання майна в оренду є основною діяльністю підприємства, то для відображення доходів і витрат застосовуються відповідні рахунки: 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» для відображення доходу при отриманні орендної плати, 23 «Виробництво» для відображення амортизації об'єкту тощо [51].

Отже, облік орендних операцій відповідно до вимог НП(С)БО та МСФЗ має суттєві відмінності для орендаря, проте є аналогічним для орендодавця. Достовірне відображення орендних операцій в обліку створює підґрунтя для розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності підприємства.

2.3. Розкриття інформації щодо оренди необоротних активів у фінансовій звітності підприємства

Заключним етапом облікового процесу є формування та подання суб'єктом господарювання фінансової звітності. У контексті орендних операцій інформація щодо них відображається у:

- формі 1 «Звіт про фінансовий стан»;
- формі 2 «Звіт про прибутки і збитки»;
- формі 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- примітках до фінансової звітності.

МСФЗ 16 визначає принципи подання у звітності інформації про орендні операції у цілому та про необоротні активи зокрема. На рисунку 2.8 наведено порядок такого подання у звітності орендаря.

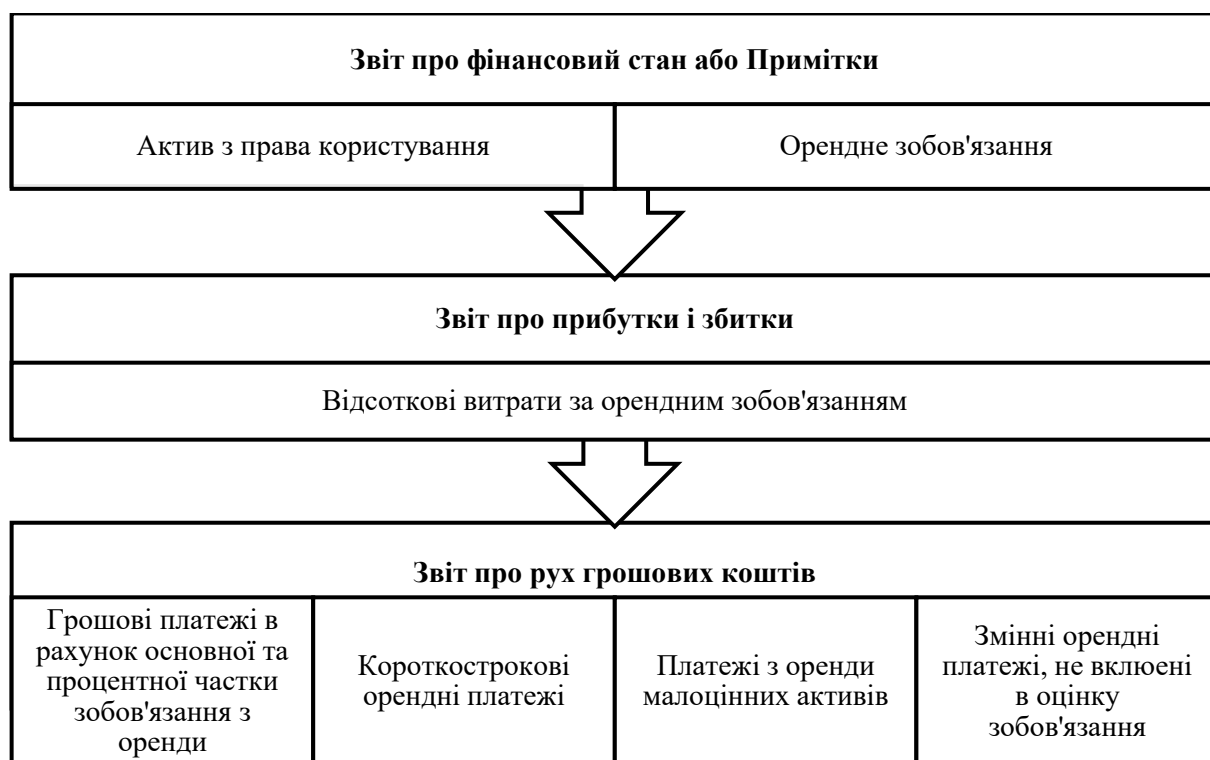


Рисунок 2.8 – Подання інформації щодо оренди орендарем за МСФЗ

Джерело: побудовано за інформацією [35, п. 47-50]

Водночас, дані щодо активів з права користування та орендного зобов'язання мають подаватися окремо від інших видів таких об'єктів обліку, а у разі відсутності такого подання у балансі – розкриватися у примітках із зазначенням рядків балансу, у які включені дані активи і зобов'язання [35, п. 47].

Відповідно, інформація безпосередньо про необоротні активи в оренді наводиться лише у звіті про фінансовий стан та примітках до фінансової звітності. У звіті про фінансові результати також зазначається інформація щодо амортизації активів, проте міжнародним стандартом не вимагається окреме розкриття таких даних.

Найбільше інформації щодо орендних операцій наводиться у примітках до фінансової звітності, де підприємства детально розкривають різноманітні аспекти власної орендної діяльності. НП(С)БО 14 встановлює низку вимог до відображення орендарем у примітках даних про оренду в залежності від її виду (додаток В).

На відміну від національних, міжнародні стандарти визначають єдиний перелік сум, які необхідно розкривати у примітках до фінансової звітності орендаря, так як він класифікує будь-яку оренду як фінансову. Відповідно до МСФЗ 16 «Оренда», такими сумами є [35, п. 53]:

- амортизаційні відрахування щодо орендованих об'єктів за класом базового активу;
- відсоткові витрати за орендними зобов'язаннями;
- витрати, що виникають внаслідок короткострокової оренди;
- витрати, що виникають при оренді малоцінних активів;
- витрати, що стосуються змінних орендних платежів, які не враховані в оцінку орендних зобов'язань;
- дохід від суборенди;
- загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду;
- надходження активів з права користування;
- прибутки або збитки, що виникають в результаті операцій з реалізації та зворотної оренди;
- балансова вартість отриманих в оренду активів на кінець звітного періоду за класом базового активу.

При цьому, МСФЗ 16 встановлює, що підприємство має розкривати іншу кількісну та якісну інформацію щодо оренди, яка забезпечить досягнення цілей подання фінансової звітності компанії [35, п. 59].

ТОВ «ВіДі Елеганс» як орендар розкриває інформацію щодо оренди у двох примітках: «Розрахунки за орендою виробничих приміщень» та «Актив з правом використання (в оренді)» (таблиця 2.6). У цих примітках підприємство зазначило інформацію про орендні платежі, укладені договори оренди та суборенди, ризики за орендними угодами, ставку дисконтування, вартість активів з права користування та накопичену за ними амортизацію.

Таблиця 2.6 – Примітка «Актив з правом використання (в оренді)» ТОВ «ВіДі Елеганс» за 2023 рік

Показники / Кінець періоду	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023
Первісна вартість активу з права користування	74 065	63 168	84 936
Зміна вартості згідно зміни розміру орендних платежів за рік	(10 897)	21 768	-
Накопичена амортизація на кінець періоду	(12 107)	(16 952)	(24 758)
Нараховано зносу за рік	(6 540)	(7 806)	-
Балансова вартість активу з права користування	61 958	46 216	60 178

Джерело: побудовано за інформацією [47]

Відповідно до таблиці, балансова вартість орендованих активів досліджуваного підприємства у 2023 році зросла на 13 962 тис. грн, або на 30,2% у порівнянні з попереднім роком. Проте, у порівнянні з показником 2021 року така вартість зменшилась на 1 780 тис. грн, або на 2,9%. Така зміна пов'язана зі сплатою належних орендних платежів у 2022 році і подальшим суттєвим зростанням обсягу таких платежів.

Для підприємств-орендодавців обома стандартами передбачено різні вимоги до розкриття інформації залежно від виду оренди. На рисунку 2.9 наведено інформацію, яку повинні розкривати ці сторони у своїй фінансовій звітності при наявності у них операцій з фінансової оренди. Згідно рисунку, можна виділити такі спільні вимоги між НП(С)БО та МСФЗ як розкриття інформації щодо майбутніх орендних платежів, фінансових доходів та негарантованої ліквідаційної вартості. Водночас, за МСФЗ рекомендується розкрити іншу кількісну та якісну інформацію, що забезпечить більш прозору оцінку орендної діяльності та загального фінансового стану суб'єкта господарювання.

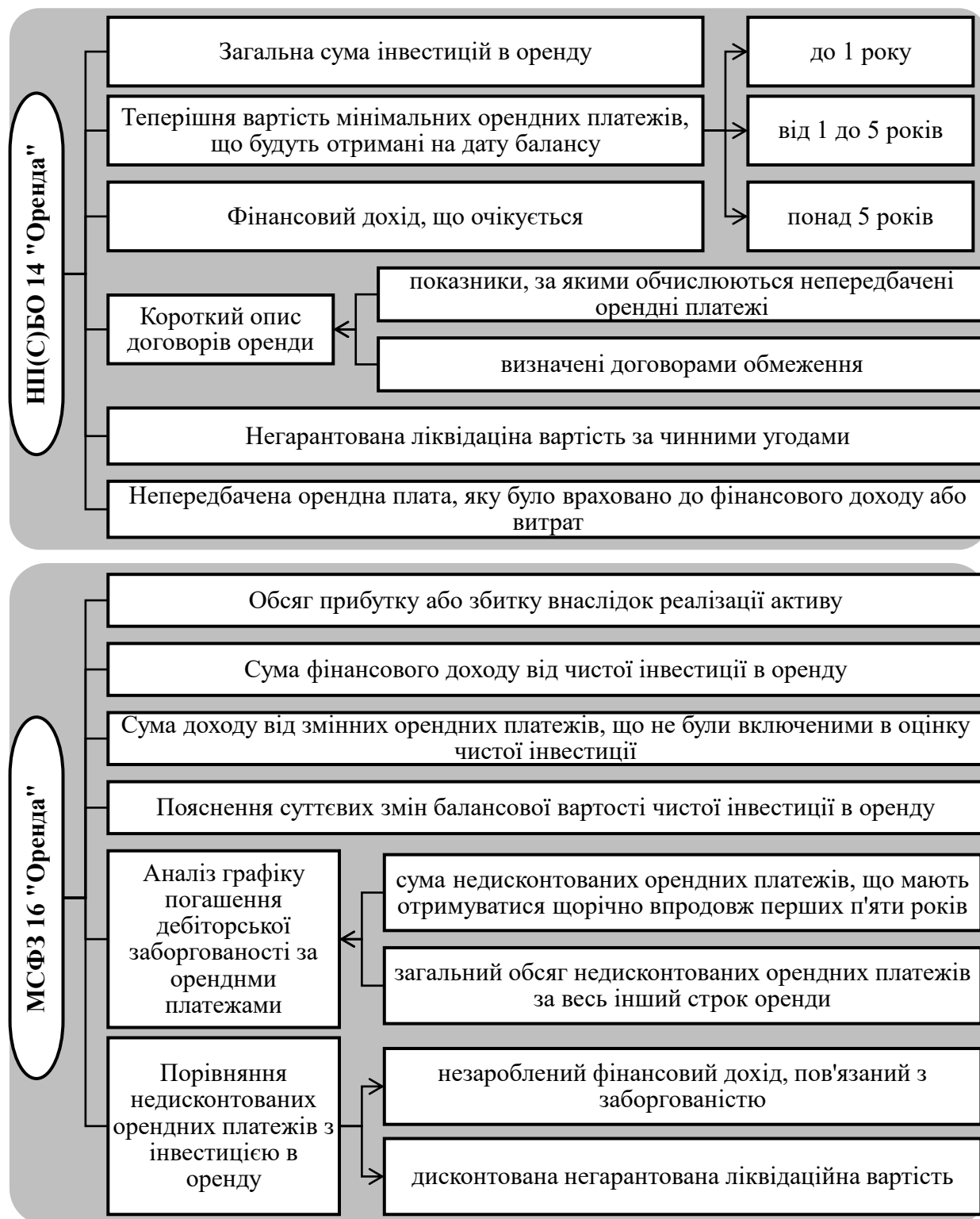


Рисунок 2.8 – Подання інформації щодо фінансової оренди орендодавцем

Джерело: побудовано за інформацією [7, 35]

Щодо розкриття у примітках інформації про операційну оренду НП(С)БО має подібні вимоги, а саме зазначення непередбаченої орендної плати у складі фінансового доходу або витрат та короткий опис договорів оренди. Водночас, стандарт вимагає розкриття даних про [7, п. 4]:

— первісну або переоцінену вартість й амортизацію орендованих активів у розрізі класифікаційних груп;

— обсяг майбутніх мінімальних орендних платежів за угодами невідмовної оренди у загальному обсязі на дату балансу, а також окремо для термінів оренди до дванадцяти місяців, від дванадцяти місяців до п'яти років та понад п'ять років.

Порядок розкриття даних про таку оренду орендодавцем за МСФЗ 16 «Оренда» наведено на рисунку 2.9.

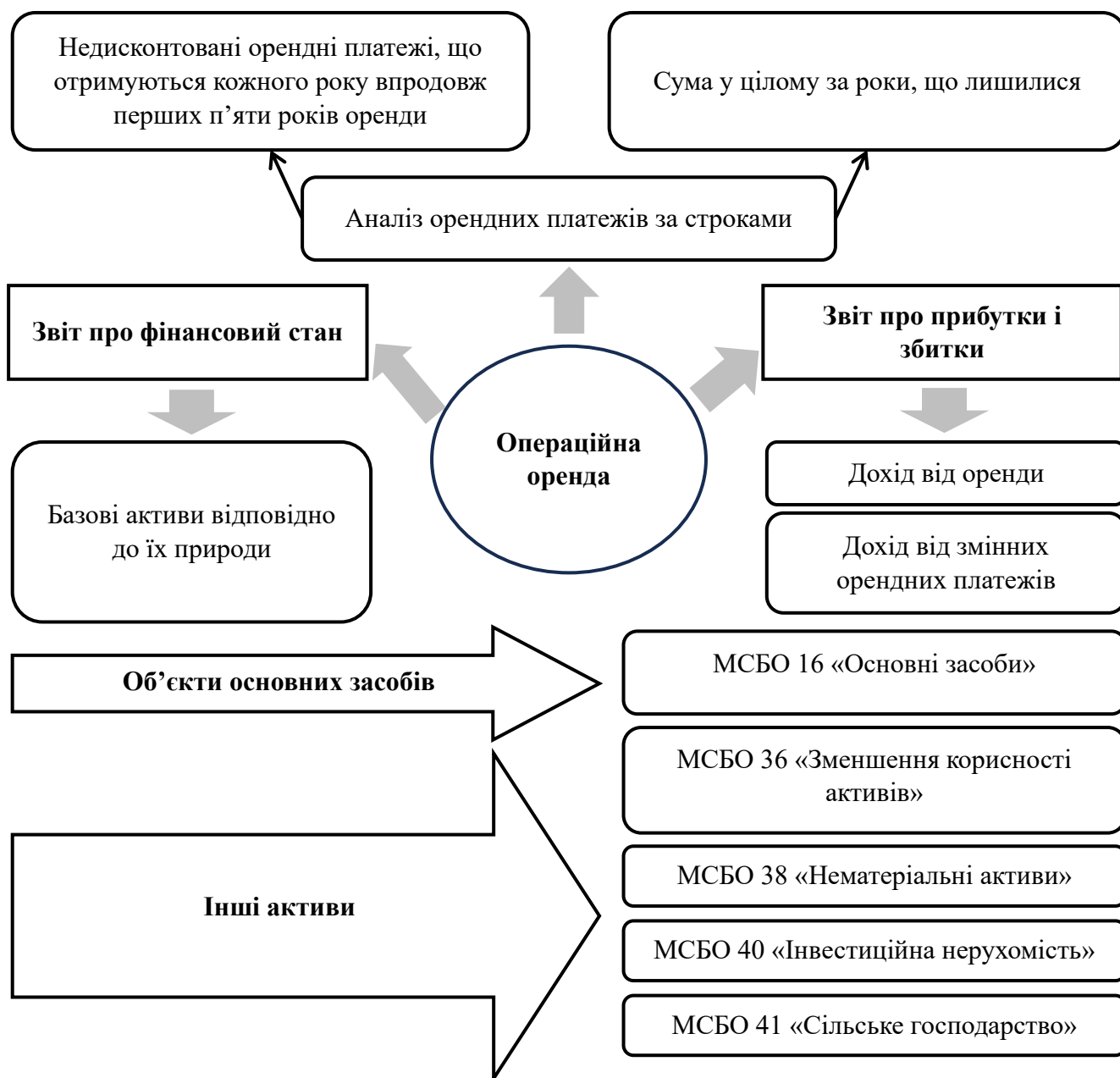


Рисунок 2.9 – Подання інформації щодо операційної оренди орендодавцем

Джерело: побудовано за інформацією [35, п. 88, 95-97]

Аналогічно до вимог до орендаря, орендодавець має розкривати інформацію стосовно необоротних активів, переданих ним в операційну оренду, наводячи їх окремо від інших активів (тих, що не є об'єктами оренди) [35, п. 95].

Отже, національні та міжнародні стандарти фінансової звітності визначають різні підходи до розкриття інформації про оренду у примітках до фінансової звітності підприємств, проте основні вимоги до інформації, яку орендар повинен розкривати у примітках, є подібними. Водночас, НП(С)БО 14 встановлює чіткий перелік такої інформації, а МСФЗ 16 визначає необхідність розкриття усіх даних, що можуть вплинути на достовірність звітності.

Обидва підходи підкреслюють важливість розкриття повної, чіткої та достовірної інформації про орендні операції для зацікавлених сторін. Враховуючи особливості та відмінності даних стандартів, суб'єкти господарювання повинні адаптувати власну фінансову звітність з метою відповідності вимогам стандартів та забезпечення прозорості та порівняності інформації про орендні операції.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Мета, завдання та джерела інформації для аудиту операцій з оренди необоротних активів

У сучасних умовах операції з оренди необоротних активів становлять значну частину діяльності великої кількості вітчизняних підприємств, що зумовлює необхідність ретельного контролю та аудиту таких операцій. Цей процес дозволяє не лише підтвердити правильність ведення бухгалтерського обліку, а й оцінити достовірність фінансової звітності у цілому, адже орендні операції мають суттєвий вплив на фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта господарювання, що в свою чергу є важливою інформацією для користувачів фінансової звітності.

Аудит орендних операцій – це процес аналізу й перевірки договорів оренди та пов'язаної з ними документації на відповідність застосовним стандартам бухгалтерського обліку, договірним зобов'язанням та внутрішнім політикам. Такі процедури виконуються внутрішніми або зовнішніми аудиторами і є важливими для ведення точної фінансової звітності та ефективного управління орендою [53].

Проведення якісного аудиту операцій з оренди, як внутрішнього, так і зовнішнього, вимагає від аудитора високого рівня кваліфікації та поглиблених знань щодо обліку таких операцій, а також обліку необоротних активів, їх амортизації та зобов'язань підприємства. Таким чином, внутрішній аудит часто є недостатнім для достовірного підтвердження орендних операцій, через що підприємства залучають зовнішніх аудиторів.

Водночас, окрім високого рівня кваліфікації, зовнішні аудитори мають низку інших переваг у порівнянні з працівниками бухгалтерії або служби внутрішнього аудиту підприємства, а саме [50]:

— незалежність, що збільшує рівень об'єктивності оцінки та забезпечує уникнення впливу управлінського персоналу;

- значний досвід, що дозволяє застосовувати практики та підходи інших підприємств, що мають подібні операції;

- доступ до висококваліфікованих фахівців із різних галузей обліку, оподаткування і права, що дозволяє аудитору оперативного мобілізувати необхідні ресурси.

Основними документами, що регулюють порядок та вимоги до проведення аудиту є Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [36]. Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», метою аудиту фінансової звітності у цілому є підвищення рівня довіри користувачів такої звітності до підприємства, що досягається шляхом висловлення думки про те, чи сформована його фінансова звітність у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [36, с. 96]. При цьому цілями аудиту є [36, с. 98]:

- отримання достатньої впевненості у тому, що звітність підприємства не містить істотних помилок або викривлень, спричинених шахрайством, що дозволить аудитору оцінити відповідність такої звітності обраній підприємством концептуальній основі;

- формування звіту за результатами аудиту та надання інформації відповідно до вимог МСА.

Таким чином, метою аудиту операцій з оренди необоротних активів є отримання аудитором обґрунтованої впевненості у тому, що відображена підприємством в обліку та звітності інформація про такі операції є достовірною, повною, не містить суттєвих викривлень та відповідає вимогам застосовної концептуальної основи.

Мета аудиту досягається через виконання поставлених аудитором завдань (рисунок 3.1). Науковці виділяють дві основні групи аудиторських завдань – функціональні та основні [50]. Функціональні завдання охоплюють усі етапи аудиту і виконуються аудитором на будь-яких підприємствах незалежно від їх галузевої належності, розміру, форми власності, організаційної структури тощо.



Рисунок 3.1 – Функціональні та основні завдання аудиту

Джерело: побудовано за інформацією [50]

Основні завдання включають конкретні обов'язки аудитора, що виконуються ним безпосередньо у процесі перевірки. Такі завдання в свою чергу поділяються на загальні, що є базовими елементами будь-якого аудиту, та часткові, що визначаються залежно від конкретних потреб аудиту та аспектів діяльності підприємства-клієнта.

У контексті аудиту операцій з оренди необоротних активів можна виділити такі завдання [50]:

- перевірка установчих документів підприємства на предмет законності здійснення орендних операцій;
- перевірка того, чи є орендований об'єкт необоротним активом;
- підтвердження фактичної наявності активу, його стану та рівня збереження;
- перевірка права власності на актив;
- перевірка правильності відображення активу в облікових регістрах;

- оцінка правильності визначення вартості активу;
- перевірка правильності документального оформлення договору оренди та акту приймання-передачі майна;
- перевірка коректності відображення надходження та продажу активу;
- перевірка дотримання вимог щодо капіталізації витрат;
- перевірка договорів оренди на факт відображення в них усіх суттєвих умов;
- перевірка правильності класифікації договорів оренди на фінансову та операційну;
 - аналіз вибору методів нарахування зносу на обґрунтованість;
 - оцінка правильності віднесення орендних операцій до складу валових доходів та витрат діяльності за період перевірки;
 - перевірка достовірності, повноти та обґрунтованості фінансової звітності щодо орендних операцій;
 - перевірка відповідності бухгалтерського обліку вимогам стандартів та інших законодавчих актів;
 - ідентифікація та попередження порушень у фінансово-господарській діяльності, пов'язаній з орендою;
 - надання консультацій щодо обліку орендних операцій з метою забезпечення достовірного відображення інформації про оренду.

Інформацією, що використовується аудитором у процесі проведення перевірки та при формуванні власних висновків, які є підставою для обґрунтування його думки, є аудиторські докази [36, с. 436]. Відповідно, вони є джерелами інформації для аудиту операцій з оренди необоротних активів. Такі докази включають дані [36, с. 436]:

- з бухгалтерських записів, що служать основою для підготовки фінансової звітності підприємства-клієнта. Така інформація отримується безпосередньо у процесі виконання аудиторських процедур, спрямованих на тестування таких записів;

— отримані з інших джерел, таких як інформація з попередніх періодів аудиту, з процедур контролю якості щодо прийняття клієнта або продовження відносин, від контрагентів підприємства тощо.

При отриманні та оцінці аудиторських доказів важливу роль відіграє їх достатність та прийнятність. На рисунку 3.2 наведено характеристику зазначених вимог та основні фактору впливу на них.

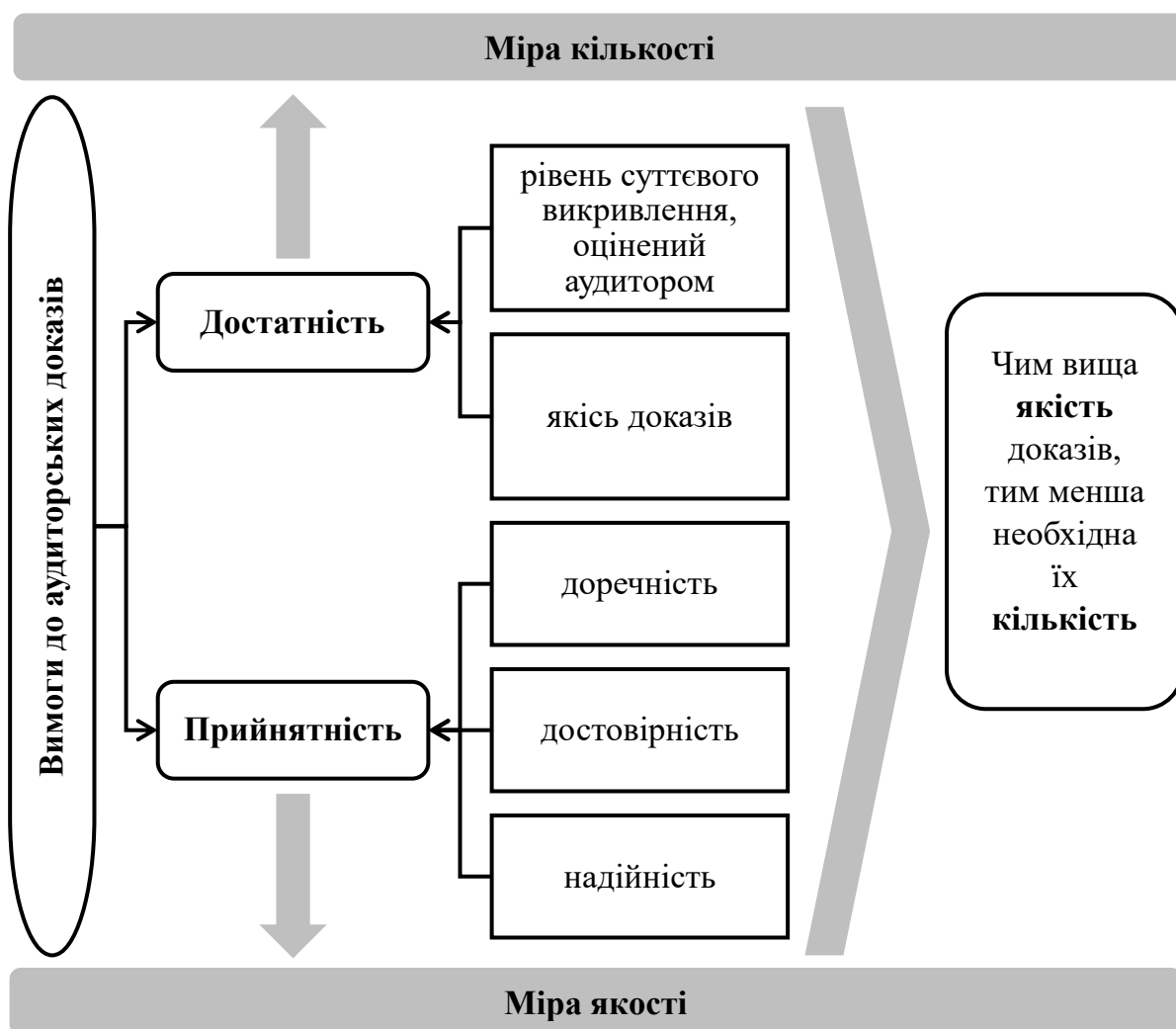


Рисунок 3.2 – Вимоги до аудиторських доказів та фактори впливу на них

Джерело: побудовано за інформацією [46]

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», для одержання аудиторських доказів аудитори виконують процедури оцінки ризиків, тести заходів контролю та процедури по суті [36, с. 439]. До зазначених процедур відносять [36, с. 440-442]:

— інспектування, що включає огляд записів та документів підприємства у різних формах, а також фізичний огляд активів;

- спостереження, що полягає у безпосередньому нагляді за процесами, що виконуються працівниками підприємства-клієнта;
- зовнішнє підтвердження, тобто підтвердження певної інформації від третьої сторони;
- повторне обчислення, що полягає у математичній перевірці записів;
- повторне виконання, що охоплює незалежне здійснення аудитором певних процедур або заходів контролю, які були попередньо проведені на підприємстві;
- аналітичні процедури, що передбачають оцінювання фінансових даних шляхом аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими показниками;
- запит, що полягає у вимозі щодо надання аудитору фінансових та нефінансових даних зі сторони компетентних працівників підприємства-клієнта або третіх сторін.

При цьому, різні аудиторські процедури забезпечують різний рівень довіри до отриманої інформації. Такий рівень визначається залежно від джерела отримання даних та його незалежності (рис. 3.3).

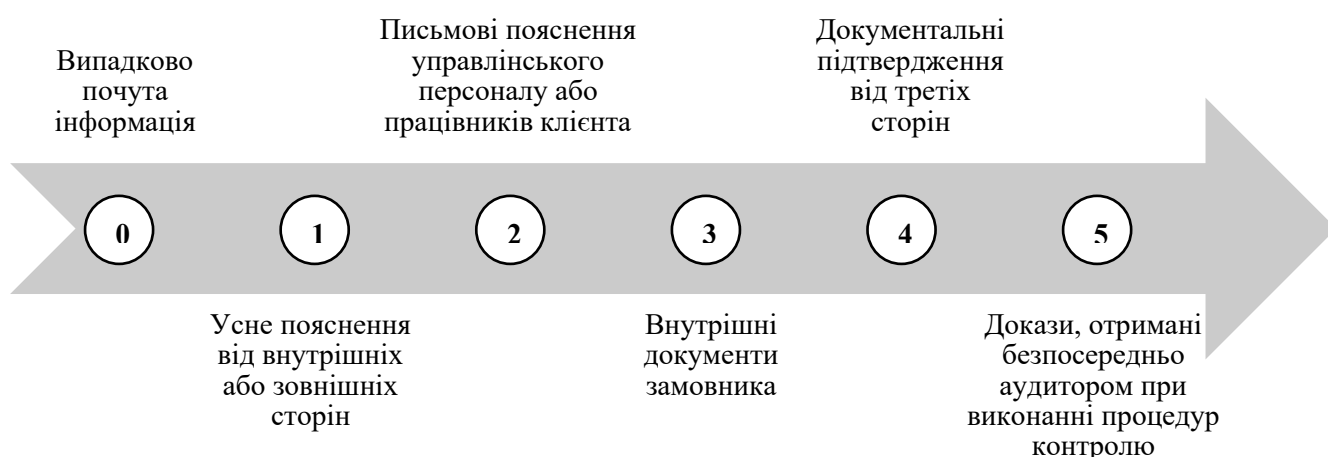


Рисунок 3.3 – Рівень надійності аудиторських доказів

Джерело: побудовано за інформацією [46]

Джерелами інформації для аудиту оренди необоротних активів є документи, що підтверджують операції, пов'язані з переданими в оренду активами, орендними зобов'язаннями, витратами та доходами від оренди, сплатою орендних платежів, а

також договори оренди та внутрішні положення, якими визначено окремі аспекти обліку таких операцій. На рисунку 3.4 наведено документи та реєстри бухгалтерського обліку, у яких наводиться зазначена інформація, що стосується необоротних активів.



Рисунок 3.4 – Джерела інформації для аудиту операцій з оренди у розрізі необоротних активів

Джерело: побудовано за інформацією [24]

Джерелами інформації для аудиту орендних зобов'язань орендаря та дебіторської заборгованості орендодавця є передусім договір оренди, а також виписки банку та відповідні реєстри обліку. Аудит витрат та доходів від оренди також відбувається на основі даних реєстрів.

Водночас, важливим джерелом для аудиту орендних операцій є документ, у якому відбувається розрахунок обсягу орендних платежів із рознесенням їх по кожному із майбутніх періодів, адже на його основі визначається розмір

заборгованості сторін договору оренди та первісна вартість активу з права користування.

Отже, аудиторські докази відіграють важливу роль у процесі аудиту орендних операцій, адже вони є основою для формування аудитором обґрунтованої думки про стан фінансової звітності підприємства. Мета та завдання аудиту таких операцій визначають основні напрямки перевірки, що в свою чергу дозволяють успішно організувати аудиторський процес з урахуванням особливостей діяльності підприємства-клієнта та його орендних операцій.

3.2. Особливості організації та методики аудиту орендних операцій

Успішність аудиту значною мірою залежить від його ефективної організації та застосування відповідних методичних підходів, що будуть враховувати специфіку діяльності підприємства. Правильна організація аудиту орендних операцій дозволяє своєчасно виявити невідповідність обліку вимогам законодавства та забезпечити можливість виправлення таких помилок.

Процес аудиторської перевірки можна поділити на чотири основні етапи: організаційний, підготовчий, технологічний та результативний [25, с. 40]. Складові даних етапів наведено на рисунку 3.5.



Рисунок 3.5 – Етапи процесу аудиту

Джерело: побудовано за інформацією [25, с. 40]

Перший етап аудиторської перевірки полягає в ознайомленні аудитора з діяльністю підприємства-клієнта. Даний етап є загальним для аудиту будь-яких секцій обліку, зокрема для орендних операцій. Основними завданнями аудитора на цьому етапі є дослідження [25, с. 41]:

- економічного середовища, у якому функціонує підприємство;
- структури власності та корпоративного управління;
- облікової політики клієнта;
- бізнес-ризиків, рівня їх суттєвості та ймовірності виникнення;
- інформаційної системи підприємства;
- заходів контролю, що впроваджені на підприємстві, а також системи їх моніторингу.

Після отримання достатньої кількості інформації щодо діяльності суб'єкта господарювання з ним укладається договір на проведення аудиту, у якому зазначаються основні цілі та завдання перевірки, відповідальність сторін, термін проведення аудиту тощо.

Другий етап – підготовчий – є етапом планування аудиту. Він регулюється МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», відповідно до якого першим кроком на даному етапі є встановлення загальної стратегії аудиту (рис. 3.6).



Рисунок 3.6 – Визначення загальної стратегії аудиту

Джерело: побудовано за інформацією [36, с. 293]

На основі визначеної загальної стратегії аудитор складає план та програму аудиту. Відповідно до МСА 300, такий план має описувати характер, час та обсяг

запланованих аудитором процедур з оцінювання ризиків, процедур на рівні твердження, а також інших процедур, що необхідно здійснити для дотримання вимог стандартів [36, с. 293]. У таблиці 3.1 наведено приклад плану аудиту орендних операцій.

Таблиця 3.1 – Загальний план аудиту орендних операцій

№	Заплановані роботи	Період виконання	Виконавець
1	Ознайомлення з бізнесом клієнта, оцінка аудиторського ризику та укладення договору аудиту	2 д.	Партнер із завдання
2	Планування аудиту орендних операцій	1 д.	
3	Дослідження системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю щодо орендних операцій	1 д.	Партнер із завдання, менеджер, аудитори
4	Правова оцінка договорів оренди та інших документів, пов'язаних з нею	1 д.	
5	Виконання аудиторських процедур щодо підтвердження правильності відображення в обліку та звітності орендних операцій у відповідності до програми аудиту	2 д.	
6	Складання та передача клієнту звіту аудитора	2 д.	Партнер із завдання, менеджер

Джерело: складено автором на основі [25, с. 141]

Програма аудиту є більш деталізованою формою плану аудиту, у якій визначаються конкретні процедури та завдання, що має виконати аудитор у процесі перевірки, порядок та термін їх виконання, а також джерела інформації для аудиту. Таким чином, у програмі визначаються різні аудиторські процедури в залежності від особливості діяльності клієнта, а саме від:

- форми власності, організаційної структури та розміру підприємства;
- сфери діяльності клієнта;
- статусу клієнта у контексті орендних відносин, тобто чи є замовник орендарем чи орендодавцем;
- застосованої системи бухгалтерського обліку, тобто використання національних або міжнародних стандартів;
- належності надання орендних операцій до основного виду діяльності орендодавця;
- класифікації оренди на фінансову або операційну.

Водночас, визначення аудиторських процедур для перевірки орендних операцій має ґрунтуватися на твердженнях, що використовуються аудитором при дослідженні потенційних викривлень в обліку та звітності підприємства-замовника. Такі твердження та їхній вплив на аудиторські процедури наведено на рисунку 3.7.

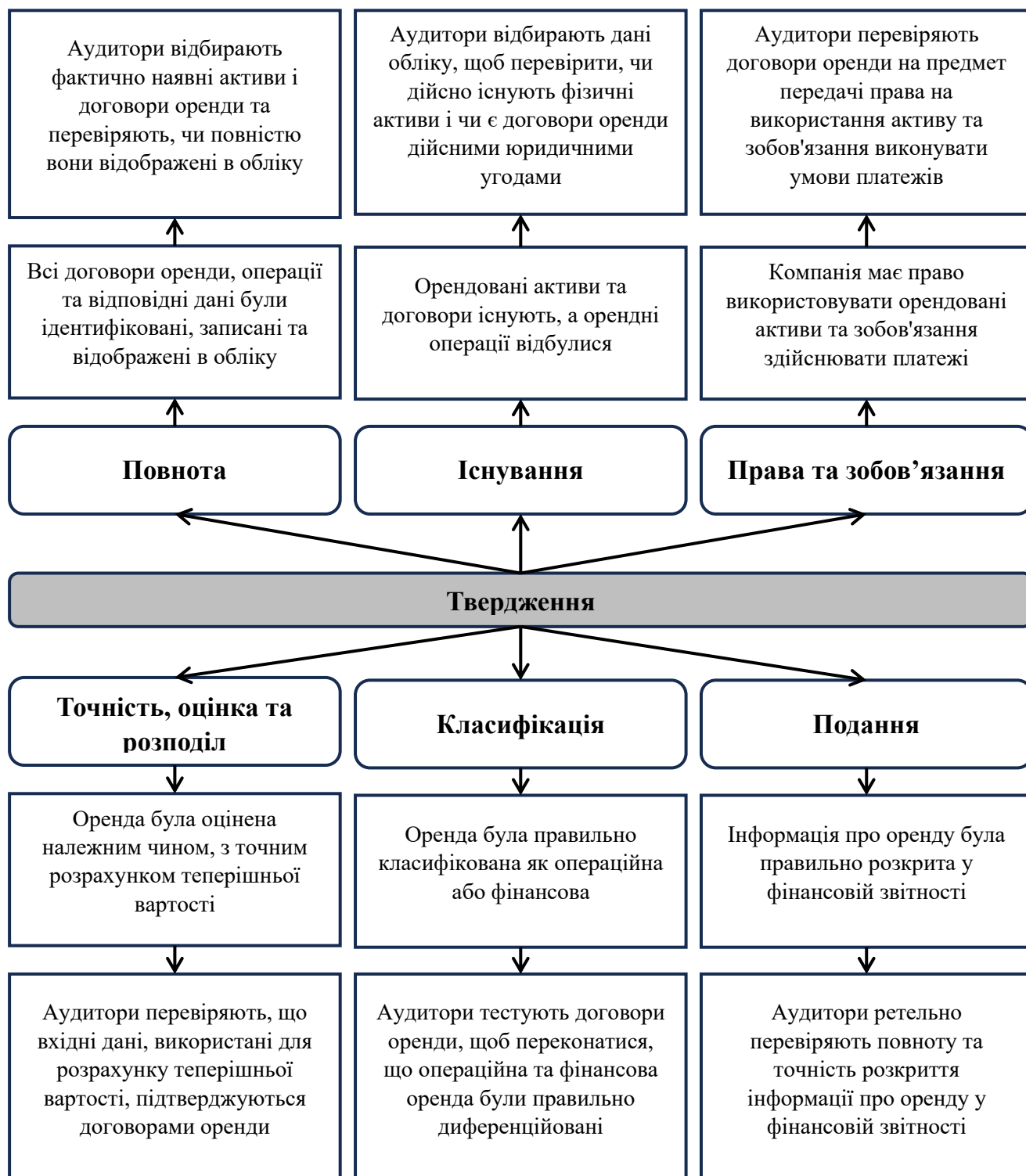


Рисунок 3.7 – Твердження, що оцінюються при аудиті орендних операцій

Джерело: побудовано за інформацією [53]

Програма аудиту містить однакові кроки щодо ознайомлення з клієнтом, планування аудиту, дослідження системи бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту, оцінки правильності складання орендних договорів та інших супроводжуючих документів, формування та передачі звіту аудитора підприємству-клієнту. Проте, зважаючи на відмінності обліку орендних операцій зі сторони орендаря та орендодавця процедури аудиту у програмі доречно розглядати у відповідному розрізі (рис. 3.8).



Рисунок 3.8 – Аудиторські процедури щодо підтвердження правильності обліку орендних операцій у розрізі орендаря та орендодавця за МСФЗ та НП(С)БО

Джерело: складено автором на основі [7, 35]

Третім етапом організації аудиту на підприємстві є технологічний, що полягає у безпосередньому виконанні процедур, передбачених планом та

програмою аудиту. Результати кожної з виконаних процедур фіксуються у робочих документах аудитора, де зазначається [36, с. 172]:

- ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що є об'єктом перевірки;
- виконавець процедури та дата завершення його роботи;
- виконавець огляду здійсненої процедури, дата огляду та його обсяг.

На даному етапі також відбувається формування думки аудитора щодо того, чи відповідає облік та звітність підприємства-клієнта, зокрема у частині орендних операцій, вимогам законодавства.

Останнім етапом процесу аудиту є результативний, що охоплює підготовку інформації щодо результатів проведеної перевірки для клієнта у письмовому вигляді. Після узгодження даних результатів аудитор складає звіт щодо сформованої ним думки. Основні складові даного звіту наведено на рисунку 3.9.



Рисунок 3.9 – Основні складові звіту аудитора

Джерело: побудовано за інформацією [36, с. 754-762]

На різних етапах проведення аудиторської перевірки застосовуються різні методи аудиту, що дозволяють всебічно оцінити правильність ведення обліку орендних операцій та проаналізувати відповідність фінансової звітності вимогам стандартів у частині орендних операцій. Основними методами, що використовуються аудиторами при проведенні аудиту необоротних активів в умовах оренди є [32]:

- опитування й тестування, що застосовуються здебільшого при плануванні аудиту, знайомстві з бізнесом клієнта та дослідженні системи внутрішнього контролю;

- спостереження, що використовується при підтвердженні фактичної наявності у орендаря необоротного активу, наданого йому в оренду, а також при оцінці ефективності внутрішнього контролю;

- документальна перевірка, шляхом якої підтверджується факт передачі майна в оренду, правомірність заключення договору оренди, правильність оцінки первісної вартості активу з права користування та орендного зобов'язання, коректність сформованої фінансової звітності тощо;

- співставлення, що застосовується при порівнянні даних облікових регістрів, первинних документів, фінансової звітності, а також при визначенні їх відповідності вимогам стандартів та положенню про облікову політику;

- арифметична перевірка, за допомогою якої відбувається перерахунок суми дисконтованих орендних платежів, заборгованості, витрат, доходів, та амортизації активів в умовах оренди;

- аналітична перевірка, що використовується при здійсненні аналітичних процедур.

Отже, ефективна організація процесу аудиту орендних операцій та застосування його коректної методики забезпечує можливість всебічного дослідження відповідності обліку таких операцій вимогам законодавства, а також надає можливість визначити потенційні ризики, виявити порушення та надати необхідні рекомендації для виправлення таких недоліків та підвищення достовірності облікових та звітних даних.

3.3. Напрями удосконалення обліку та аудиту операцій з оренди необоротних активів

Операції з оренди необоротних активів є комплексною сферою бухгалтерського обліку та аудиту, що пов'язано зі специфікою їх законодавчого регулювання та вимог до відображення. Це призводить до виникнення низки проблем у сучасній практиці обліку та аудиту на підприємствах, серед яких можна виділити:

— неповну узгодженість вимог національних та міжнародних стандартів, адже відповідно до МСФЗ орендар застосовує єдину модель обліку для операційної та фінансової оренди, а згідно НП(С)БО – розмежовує їх;

— недостатній рівень кваліфікації персоналу, що створює ризик неправильного застосування стандартів та може призвести до викривлення даних фінансової звітності;

— низький рівень автоматизації обліку суб'єкта господарювання, що уповільнює процес ведення обліку;

— наявність додаткових витрат, пов'язаних із навчанням бухгалтерського персоналу та аудиторів у разі застосування іншої концептуальної основи фінансового звітування.

Враховуючи зазначені проблеми, одними з основних потреб підприємства, що прагне удосконалити облік власних орендних операцій, є автоматизація такого обліку та впровадження безперервного процесу підвищення кваліфікації персоналу.

Автоматизація дозволить значною мірою скоротити час, витрачений бухгалтером на опрацювання даних, та забезпечить зниження ризику допущення помилок. З метою підвищення рівня автоматизації процесу ведення обліку суб'єкт господарювання може впровадити нове програмне забезпечення, застосувати додаткові програмні продукти, створити цифрові шаблони документів, а також оновити власне комп'ютерне обладнання.

Підвищення рівня кваліфікації персоналу сприятиме більш повному розумінню фахівцями специфіки нормативно-правових вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, зокрема орендних операцій, ефективному застосуванню сучасних облікових інструментів, а також покращенню загальної якості ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності. З метою забезпечення процесу постійного навчання персоналу суб'єкт господарювання може впровадити такі заходи:

- розробка власної системи навчання, що полягатиме у створенні внутрішніх програм професійного розвитку для працівників бухгалтерської служби, а також розробці графіків такого навчання;

- проведення внутрішніх тренінгів та семінарів, що водночас можуть бути складовою внутрішньої системи навчання та проводитися регулярно або нерегулярно;

- запрошення зовнішніх експертів з метою проведення тренінгів для персоналу;

- забезпечення доступу персоналу до інформаційних ресурсів – електронних бібліотек, періодичних видань, професійних журналів, онлайн-курсів тощо;

- забезпечення можливості проходження працівниками професійної атестації;

- мотивація співробітників до навчання шляхом підвищення їх заробітної плати, наданням можливості кар'єрного зростання, наданням корпоративних нагород тощо, а також використання постійного навчання як частини корпоративної культури підприємства;

- моніторинг ефективності навчання, що здійснюватиметься передусім через зворотній зв'язок від працівників.

Водночас, через особливості МСФЗ 16 «Оренда», пов'язані з оцінкою активів та зобов'язань, у підприємства можуть виникати труднощі у контексті безпосереднього ведення бухгалтерського обліку (рис. 3.10).

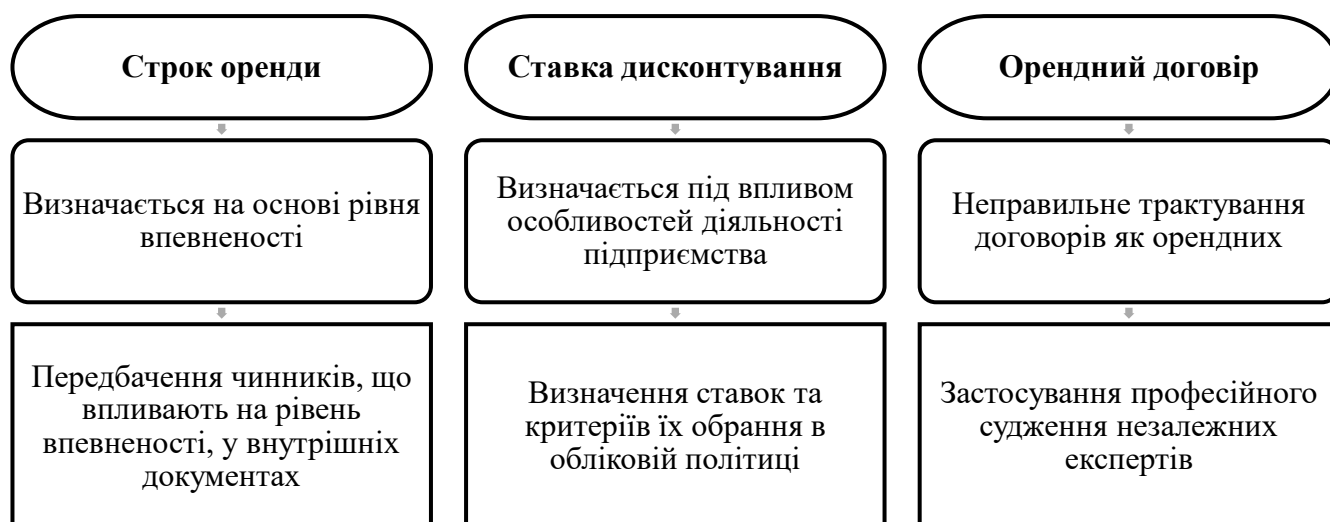


Рисунок 3.10 – Проблемні аспекти обліку орендних операцій та напрями їх вирішення

Джерело: побудовано за інформацією [42]

Відповідно, важливим кроком для удосконалення бухгалтерського обліку операцій з оренди необоротних активів є передусім визначення певних вимог у внутрішніх документах суб'єкта господарювання з урахуванням особливостей його діяльності, таких як встановлення чітких критеріїв щодо визначення рівня обґрунтованої впевненості для визначення строку оренди та ставок дисконтування для орендних платежів.

Іншим шляхом удосконалення обліку орендних операцій є розширення Плану рахунків бухгалтерського обліку з метою більш точного регулювання їх відображення. Зокрема, науковці пропонують доповнення даного документу такими рахунками для деталізації обліку орендованих необоротних активів та орендних зобов'язань [45]:

- 1042 «Машини та обладнання, що визнані активом із права користування» та інші деталізовані субрахунки відповідних основних засобів, що визнані такими активами;

- 1312, 1322, 1332, 1352, на яких відображатиметься знос відповідних активів, що визнані активами з права користування;

- 287 «Активи з права користування за короткостроковою орендою»;

— 533 та 534, на яких відображатимуться довгострокові орендні зобов'язання за активами із права користування в національній або іноземній валюті;

— 6111 та 6121, що застосовуватимуться суб'єктом господарювання для відображення в обліку поточної заборгованості за довгостроковими орендними зобов'язаннями відповідно у національній або іноземній валюті за активами з права користування;

— 6311 та 6321, на яких відображатимуться розрахунки відповідно з вітчизняними або іноземними постачальниками за передані активи з права користування;

— 6312 та 6322, що використовуватимуться при обліку розрахунків з вітчизняними або іноземними постачальниками за договорами короткострокової оренди, за якою не визнається актив із права користування.

Така деталізація рахунків сприятиме формуванню стандартизованого підходу до відображення в бухгалтерському обліку операцій з оренди необоротних активів, що в свою чергу забезпечить узгодженість такого обліку та дозволить мінімізувати ризики викривлення фінансової звітності. Водночас, наведені рахунки можуть застосовуватися на рівні підприємства, що відображатиметься у його робочому плані рахунків.

Аналогічно до обліку операцій з оренди необоротних активів, удосконалення потребує процес їх аудиту. Зважаючи на відсутність чіткого регулювання методики його проведення, а також на важливість ефективної організації перевірки для досягнення мети аудиту, автором було розроблено програму аудиту операцій з оренди необоротних активів для ТОВ «ВіДі Елеганс» (додаток Д). Так як зазначене підприємство є орендарем, що веде бухгалтерський облік у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності, дана програма була сформована з урахуванням таких особливостей і може бути застосована при аудиторській перевірці інших підприємств з аналогічними характеристиками.

Зазначена програма передбачає три основні етапи проведення аудиторської перевірки:

— підготовчий, що спрямований на виконання базових аудиторських процедур щодо ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання-замовника, планування перевірки, виконання процедур щодо прийняття завдання та надсилання клієнту загальних запитів щодо облікових документів, звітності, наявних ризиків тощо;

— основний, що полягає у виконанні процедур по суті, тобто процедур, що дозволяють виявити суттєві викривлення на рівні тверджень (див. рис. 3.7) [36, с. 52];

— підсумковий, на якому відбувається систематизація отриманої інформації та формування звіту аудитора, а також безпосередня передача такого звіту клієнту.

Дана програма спрямована на ефективну організацію процесу аудиторської перевірки орендних операцій, що у свою чергу забезпечує достовірність аудиторських висновків завдяки систематизації та структурованості аудиторських процедур. Її впровадження дозволить підвищити рівень оптимізації ресурсів аудиторської фірми та сприятиме уніфікації процесу аудиту необоротних активів в умовах оренди.

Іншим напрямом удосконалення методики аудиту операцій з оренди необоротних активів є розробка робочих документів аудитора, що забезпечать стандартизацію та структурованість оформлення результатів виконання певних процедур аудиту таких операцій. Впровадження уніфікованих форм таких документів дозволить систематизувати отримані в процесі перевірки аудиторські докази та полегшить перевірку повноти виконання аудиторських процедур, а також підвищить якість аудиторських процедур завдяки формуванню чіткої послідовності дій аудитора та зменшенню ризику упущення певних суттєвих аспектів аудиторської перевірки.

Автором сформовано шаблони робочих документів аудитора, що використовуються ним з метою документування результатів процедур з

інспектування договорів оренди (табл. 3.2) та перевірки правильності відображення первісної вартості активу з права користування (табл. 3.3).

Таблиця 3.2 – Робочий документ аудитора «Інспектування договорів оренди»

Дані клієнта						Відібрано для інспектування (+/-)	Дані аудиту					Відхилення суми орендних платежів, грн	Коментар аудитора
№ з/п	Договір	Дата договору	Контрагент	Період договору	Розмір щомісячного орендного платежу, грн		Договір	Дата договору	Контрагент	Період договору	Розмір щомісячного орендного платежу, грн		

Джерело: складено автором

Даний робочий документ підтверджує виконання аудитором процедур щодо перевірки факту існування договору оренди, наявності у нього обов'язкових реквізитів, а також відповідності даних облікових реєстрів підприємства-клієнта даним його первинних документів. Розроблений робочий документ має такі елементи:

— дані клієнта, де зазначається інформація з реєстрів бухгалтерського обліку, а саме:

- номер та дата договору оренди;
- найменування контрагента;
- період такого договору;
- обсяг щомісячного орендного платежу;

— відібрано для інспектування, де, за необхідності, визначаються договори, що підлягають перевірці відповідно до виконаних процедур відбору або вибірки;

— дані аудиту, де зазначаються дані первинних документів, що мають бути ідентичними даним клієнта;

— відхилення суми орендних платежів, де зазначається різниця між даними обліку та аудиту;

— коментар аудитора, що містить додаткову інформацію, що може бути необхідною при проведенні перевірки.

Таблиця 3.3 – Робочий документ аудитора «Перерахунок первісної вартості активу з права користування»

Дані клієнта							Дані аудиту					
№ з/п	Необоротний актив	Первісна оцінка необоротного активу, грн	Договір оренди	Щомісячний орендний платіж, грн	Кількість періодів	Ставка дисконтування	Справедлива вартість необоротного активу, грн	Теперішня вартість необоротного активу, грн	Різниця, грн	Первісна оцінка необоротного активу, грн	Відхилення, грн	Коментар аудитора

Джерело: складено автором

Даний робочий документ призначений для підтвердження правильності оцінки первісної вартості необоротного активу, переданого суб'єкту господарювання в оренду, шляхом перерахунку такої вартості. У першій частині документу зазначаються облікові дані клієнта (найменування необоротного активу, його первісна оцінка, номер договору, розмір щомісячного орендного платежу, кількість періодів оренди, ставка дисконтування для розрахунку таких платежів та справедлива вартість активу згідно бухгалтерського обліку), а у другій частині наводиться перерахунок справедливої та теперішньої вартості активу з права користування, розрахований аудитором, а також різниці між цими даними. Найнижча із зазначених вартостей буде відображена як первісна оцінка необоротного активу в умовах оренди. В останніх колонках зазначається відхилення обчисленої аудитором суми від суми, зазначеної підприємством-клієнтом у власному бухгалтерському обліку, а також, за необхідності, коментар аудитора.

Отже, введення робочої програми аудиту операцій з оренди необоротних активів, а також нових робочих документів аудитора сприятиме більш точній систематизації даних про результати перевірки орендних операцій суб'єкта

господарювання, що в свою чергу забезпечить підвищення рівня якості аудиторських процедур. Такий підхід створить умови для більш ефективного використання часу аудитора, полегшить взаємодію між членами аудиторської команди та пришвидшить процес обміну інформацією для формування обґрунтованих висновків аудитора.

ВИСНОВКИ

Результати аналізу особливостей бухгалтерського обліку та аудиту використання необоротних активів на умовах оренди дозволяють сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Поняття оренди можна визначити як господарську операцію, що супроводжується виникненням економічних та правових відносин між орендарем та орендодавцем щодо надання останнім у користування або володіння певних активів на визначений термін за плату у відповідності до договору між цими сторонами. Основними функціями оренди є правова та економічна, а функціями орендних відносин – правова, економічна, соціальна, організаційна, психологічна та функція володіння. Договори оренди поділяють на договори фінансової та операційної оренди, основною відмінністю яких є факт передачі орендарю права власності на об'єкт оренди.

2. Необоротними активами вважаються активи, строк експлуатації яких перевищує один рік. Такі активи можна класифікувати за наступними ознаками: використання (діючі або недіючі), належність (власні або орендовані), галузева ознака (сільськогосподарські, промислові, будівельні, транспортні, зв'язку), форма (матеріальні або нематеріальні) та призначення (виробничі або невиробничі).

Водночас, відповідно до законодавства необоротні активи поділяються на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи та гудвіл.

3. Нормативно-правове регулювання обліку операцій з оренди необоротних активів охоплює три рівні, а саме: міжнародний (МСФЗ та МСБО, основним з яких є МСФЗ 16 «Оренда»), національний (НП(С)БО, основним з яких є НП(С)БО 14 «Оренда»; Господарський, Цивільний та Податковий кодекси України; закони України, зокрема закони «Про фінансовий лізинг», «Про оренду державного та комунального майна», «Про оренду землі», «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні»; План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція до нього; Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності; Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку) та рівень підприємства (положення про облікову політику; робочий план рахунків; договір оренди; внутрішні документи суб'єкта господарювання).

4. Порядок організації обліку операцій з оренди необоротних активів передбачає розподіл облікового процесу на три етапи: первинний (збір на фіксація даних у первинних документах), поточний (систематизація даних первинних документів у реєстрах обліку, а також обробка інформації) та підсумковий облік (формування звітних показників та подання фінансової звітності).

Документування орендних операцій відбувається передусім у договорі оренди. Таким договором вважається домовленість сторін щодо передачі права контролю над використанням ідентифікованого активу на визначений час за визначену плату. Істотними умовами договору оренди відповідно до вітчизняного законодавства вважаються: об'єкт оренди, строк угоди, орендна плата, порядок використання амортизаційних відрахувань, порядок ремонту орендованого об'єкта та умови повернення або викупу майна. Одночасно із договором оренди оформлюється акт приймання-передачі майна, що підтверджує факт передачі активу орендарю.

Сучасні інформаційні системи обліку необоротних активів на умовах оренди включають такі програми: «1С: Підприємство», «М. Е. Дос», «Вчасно», «Dilovod», «USAP.ONLINE» тощо.

5. Бухгалтерський облік операцій з оренди необоротних активів ведеться у відповідності до вимог МСФЗ 16 або НП(С)БО 14.

Відповідно до МСФЗ 16, орендар обліковує операції з операційної та фінансової оренди за єдиною моделлю: на початку дії орендного договору він визнає актив з права користування та орендне зобов'язання. Облік таких операцій здійснюється із застосуванням рахунків відповідного необоротного активу та рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Водночас, за вимогами НП(С)БО 14, орендар застосовує різні моделі обліку в залежності від класифікації орендного

договору. Порядок відображення операцій з фінансової оренди за національними стандартами є аналогічним до вимог МСФЗ 16, проте при операційній оренді орендар зараховує переданий йому актив на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи».

Для орендодавця підходи щодо обліку орендних операцій за МСФЗ 16 та НП(С)БО 14 співпадають: він розмежовує договори оренди на фінансову та операційну оренду. Для обліку фінансової оренди орендодавець списує з балансу переданий необоротний актив та відображає дохід від такої передачі. Операційна оренда відображається шляхом переміщення активу на інший аналітичний рахунок та нарахування витрат й доходів.

6. Інформація щодо оренди необоротних активів розкривається у звіті про фінансовий стан підприємства, звіті про прибутки і збитки, про рух грошових коштів та примітках до фінансової звітності. У звіті про фінансовий стан відображається інформація щодо обсягів активів з права користування і орендного зобов'язання для орендаря та дебіторської заборгованості для орендодавця. У звіті про прибутки і збитки зазначають витрати та доходи, пов'язані з орендними операціями. Звіт про рух грошових коштів містить інформацію щодо сплати або надходження орендних платежів. У примітках до фінансової звітності надається інша кількісна та якісна інформація щодо різних аспектів оренди, наприклад амортизаційні відрахування за класом активу з права користування, відсоткові витрати за орендними зобов'язаннями, аналіз графіку погашення заборгованості за орендними платежами, короткий опис договорів оренди тощо.

7. Мета аудиту операцій з оренди необоротних активів полягає в одержанні аудитором обґрунтованої впевненості у тому, що відображена підприємством в обліку та звітності інформація про такі операції є достовірною, повною, не містить суттєвих викривлень та відповідає вимогам застосовної концептуальної основи.

Основними завданнями такого аудиту є: перевірка установчих документів підприємства на предмет законності здійснення орендних операцій; перевірка права власності на актив; оцінка правильності визначення вартості активу; перевірка правильності класифікації договорів оренди на фінансову та операційну;

перевірка достовірності, повноти та обґрунтованості фінансової звітності щодо орендних операцій; ідентифікація та попередження порушень у фінансово-господарській діяльності, пов'язаних з орендою; надання консультацій щодо обліку орендних операцій з метою забезпечення достовірного відображення інформації про оренду тощо.

Джерелами інформації для аудиту оренди необоротних активів є: договір оренди, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) необоротних активів, інвентарна картка обліку необоротного активу, відомість нарахування амортизації, розрахунок амортизації, розрахунок обсягу орендних платежів, облікова політика підприємства у частині обліку орендних операцій, виписки банку, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, фінансова звітність підприємства.

8. Процес аудиту орендних операцій можна поділити на чотири етапи: організаційний (знайомство з діяльністю клієнта та укладення договору аудиту), підготовчий (встановлення загальної стратегії аудиту, розробка плану та програми аудиту), технологічний (здійснення та документування аудиторських процедур) та результативний (узгодження результатів аудиту з клієнтом та складання звіту аудитора).

Основними методами, що використовуються у процесі аудиторської перевірки операцій з оренди необоротних активів, є опитування, тестування, спостереження, документальна перевірка, співставлення, арифметична та аналітична перевірка.

9. Основними напрямками удосконалення обліку орендних операцій на підприємстві є: передбачення в обліковій політиці та інших внутрішніх положеннях критеріїв щодо визначення рівня обґрунтованої впевненості та ставок дисконтування для орендних платежів; застосування професійного судження зовнішніх експертів для ідентифікації договорів оренди; розширення Плану рахунків бухгалтерського обліку. Також з метою удосконалення аудиту операцій з оренди необоротних активів автором розроблено програму їх аудиту та робочі документи для відображення результатів виконання аудиторських процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-VI. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 03.10.2024).
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення 23.02.2023. URL: (дата звернення 06.10.2024).
3. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356. Дата оновлення 06.11.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#top> (дата звернення 17.10.2024).
4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. Дата оновлення 02.02.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#top> (дата звернення 17.10.2024).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 03.01.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 06.10.2024).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237. Дата оновлення 03.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення 12.10.2024).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. Дата оновлення: 07.02.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 20.09.2024).

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353. Дата оновлення 17.02.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#top> (дата звернення 12.10.2024).

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163. Дата оновлення 07.02.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#top> (дата звернення 12.10.2024).

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. Дата оновлення 27.05.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#top> (дата звернення 12.10.2024).

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. Дата оновлення 29.07.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 10.10.2024)

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. Дата оновлення 17.02.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#top> (дата звернення 10.10.2024).

13. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Дата оновлення 29.07.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення 17.10.2024).

14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV. Дата оновлення: 01.10.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 03.10.2024).

15. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. Дата

оновлення 09.03.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#top> (дата звернення 17.10.2024).

16. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Дата оновлення 29.07.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#top> (дата звернення 17.10.2024).

17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#top> (дата звернення: 17.10.2024).

18. Про оренду державного та комунального майна : Закон України від 03.10.2019 р. № 157-IX. Дата оновлення: 23.09.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#top> (дата звернення: 17.10.2024).

19. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV. Дата оновлення: 01.07.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#top> (дата звернення: 17.10.2024).

20. Про фінансовий лізинг : Закон України від 04.02.2021 р. № 1201-IX. Дата оновлення: 01.01.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#top> (дата звернення: 12.09.2024).

21. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-VI. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 03.10.2024).

22. Бразілій Н. М., Крот Ю. М., Пастернак Я. П. Напрями визначення економічної сутності необоротних активів та їх класифікації в системі обліку і звітності. *Фінансовий простір*. 2022. Вип. № 1 (45). С. 7-14.

23. Вақун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. *Галицький економічний вісник. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. № 5 (60). С. 102-111.

24. Васильків М. Р., Чубай В. М. Аудит операцій з основними засобами: методика, чинники, які потрібно враховувати, помилки та порушення, що виявляються. *Молодий вчений. Економічні науки*. 2021. Вип. № 4 (92). С. 288-296.

25. Гевлич Л. Л. Аудит та бухгалтерська експертиза: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. 164 с.
26. Дерев'янка С. В., Мурга В. В. Сутність та класифікація операцій з оренди (лізингу) майна підприємства. *Збірник наукових праць ДУІТ. «Економіка і управління»*. 2022. Вип. 52. С. 20-32
27. Децюра С. Облік операційної оренди в орендаря. *Податки & бухоблік*. 2023. Вип. № 23. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2023/march/issue-23/article-124334.html> (дата звернення: 27.10.2024).
28. Довгань П. О. Основи класифікації необоротних активів та підходи до їх удосконалення. *Агросвіт*. 2021. Вип. № 11. С. 73-81.
29. Казанова М. Оренда за МСФЗ: облік в орендаря. *Бухгалтер 911*. 2019. Вип. № 42. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/october/issue-42/article-104980.html> (дата звернення: 25.10.2024).
30. Копитько Т. Ю., Підвисоцька Л. Я. Оренда основних засобів: міжнародна практика та вітчизняний досвід. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Економічні науки*. 2020. Вип. № 19 (99), 2 т. С. 19-24.
31. Любар О. О., Іщенко Я. П. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. Вип. № 11. С. 102-120.
32. Меліхова Т. О., Герасименко Ю. М. Розробка програми аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2018. Вип. №24. С. 46-53.
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/МСФЗ%201_ukr_2024.pdf (дата звернення 17.10.2024).
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 Оренда. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text (дата звернення 17.10.2024).

35. Міжнародний стандарт фінансової звітності № 16 «Оренда». Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (дата звернення: 17.10.2024).
36. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Ч. 1. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_укр.pdf (дата звернення: 05.11.2024).
37. Ольшанська М. В., Новоставська І. І. Вплив класифікації оренди на відображення її в обліку і фінансовій звітності. *Журнал «Наукові інновації та передові технології»*. 2022. Вип. №6(8). С. 392-404.
38. Онищенко В. Оперативний лізинг в Україні. *Головбух. Господарські операції*. 2023. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/8163-operativniy-lzing-v-ukran> (дата звернення: 12.09.2024).
39. Онищенко В. Оренда приміщень за МСФЗ 2021. *Головбух. Господарські операції*. 2020. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7588-orenda-primshchen-za-msfz> (дата звернення: 17.10.2024).
40. Р. Е. Островерха. Організація бухгалтерського обліку : навчально-методичний посібник. Університет державної фіскальної служби України. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Ірпінь : УДФСУ, 2020. – 604 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 152).
41. Рогозний С. А. Міжнародна практика регулювання обліку орендних операцій: порівняльний аспект. *Наукові праці НДФІ. Облік і оподаткування*. 2020. Вип. № 3 (92). С. 95-108.
42. Ромашко О. М., Татенко М. Ю., Татенко Н. Ю. Основні проблемні аспекти обліку оренди за мсфз і шляхи їх вирішення. *Бізнесінформ. Економіка. Облік і аудит*. 2021. Вип. № 12. С. 210-217.
43. Саприкін В. Що варто врахувати сторонам при укладенні договору оренди майна. 2021. URL: https://jurliga.ligazakon.net/aktualno/9103_shcho-varto-vrakhuvati-storonam-pri-ukladenn-dogovoru-orendi-mayna (дата звернення 22.10.2024).

44. СВІТ — Словник відповідників до іншомовних термінів. [Уклад.: Є. Редько, О. Синчак, М. Свистун]. URL: <https://svit.org.ua> (дата звернення: 12.09.2024).
45. Сидоренко О. О. Визнання активів із права користування та окремі аспекти організації їх обліку. *Держава та регіони. Економіка та підприємництво*. 2020. Вип. № 6 (117). С. 188-192.
46. Фабіянська В. Ю. Аудиторські докази: сутність, оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності. *Агросвіт*. 2020. Вип. № 8. С. 77-86.
47. Фінансова звітність ТОВ «ВІДІ Елеганс» за рік, що закінчився 31 грудня 2023 року зі звітом незалежного аудитора. URL: <https://citroen-vidi.com.ua/ua/about/about-company> (дата звернення 17.10.2024).
48. Ходзицька В. В. Концептуальні основи впровадження європейських та міжнародних стандартів нефінансового звітування. *Вчені записки*. 2024. Вип. 36 (3). С. 185-201.
49. Ходзицька В. В. Облікові аспекти орендних відносин за положеннями мсфз 16 «оренда» з урахуванням чинника війни. *Вчені записки*. 2023. Вип. 32 (3). С. 236-244.
50. Хомуляк Т. І., Демко І. І. Організаційні аспекти аудиту лізингової діяльності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25, ч. 2. С. 156-160.
51. Царевська Т. Облік в орендодавця. *Податки & бухоблік*. 2020. Вип. № 19. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/march/issue-19/article-107351.html> (дата звернення: 30.10.2024).
52. Шикарева А. Практичні аспекти визначення строку оренди за МСФЗ 16. 2021. URL: <https://ibuhgalter.net/material/1080/21658> (дата звернення 22.10.2024).
53. Covell, Lauren. Lease Audit Procedures: Accounting Best Practices. 2024. URL: <https://www.occupier.com/blog/lease-audit-procedures/> (дата звернення: 04.11.2024)

54. Н. Lebedyk, V. Riashchenko. The essence of lease as economic category. *Економіка і регіон. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. № 2 (73). С. 95-101.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1 – Визначення поняття оренди у законодавстві та науковій літературі

Джерело	Визначення
Законодавчі акти	
Господарський кодекс України	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності
Податковий кодекс України	Лізингова операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) - передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингоодержувачам) за плату та на визначений строк
Цивільний кодекс України	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк
Закон України «Про фінансовий лізинг»	Фінансовий лізинг - вид правових відносин, за якими лізингодавець зобов'язується відповідно до договору фінансового лізингу на строк та за плату, визначені таким договором, передати лізингоодержувачу у володіння та користування як об'єкт фінансового лізингу майно, що належить лізингодавцю на праві власності та набуте ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем, або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов, а також які передбачають при цьому додержання принаймні однієї з ознак (умов) фінансового лізингу
НП(С)БО 14 «Оренда»	Оренда - договір між орендодавцем та орендарем, за яким орендодавець надає орендарю право користування необоротним активом за плату на певний строк
МСФЗ 16 «Оренда»	Договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію
Наукові праці	
Дерев'янюк С. В., Мурга В. В.	Під орендою слід розуміти угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
Ольшанська М. В., Новоставська І. І.	«Оренда» – угода, згідно якої, орендодавець передає власне майно орендарю з правом користування, розпорядженням за плату, яка погоджена між двома вищезгаданими сторонами та зафіксована в самій угоді на погоджений період часу цими ж сторонами
Братчук Л.М.	Оренда - це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату
Любар О.О., Іщенко Я.Ц.	Оренда - це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду на основі орендної угоди
Головченко Н.В.	Оренда - це господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну
Сопко В.В.	Оренда - господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, направлена на реалізацію готової продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання, а також допоміжної діяльності, яка здійснює їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг
Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О.	Орендні операції з позиції власника об'єкта оренди слід розглядати як одну із форм економічних відносин, що є процесом тимчасового передавання права користування й розпорядження об'єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами, нематеріальними активами та іншим майном) на еквівалентний його вартості розмір орендної плати

Джерело: згруповано за інформацією [26, 37, 20]

*Приклад акту приймання-передачі об'єкта суборенди***АКТ
приймання-передачі
Об'єкта суборенди**

с. Х

хх.хх.20хх року

Товариство з обмеженою відповідальністю «Х» (далі – Орендар), в особі Генерального директора Х, що діє на підставі Статуту, з однієї сторони, та

Товариство з обмеженою відповідальністю «ВІДІ ЕЛЕГАНС» (далі – Суборендар), в особі Директора Х, що діє на підставі Статуту, з іншої сторони, (далі – Сторони, а кожна окремо – Сторона) склали даний акт по Договору суборенди нерухомого майна № Х від хх.хх.20хх р. (далі – Договір) про наступне:

1. Відповідно до умов Договору Орендар передав, а Суборендар прийняв частину нежитлового приміщення площею Х кв. м., що є частиною нежитлової будівлі – дилерський центр, загальною площею Х кв. м., яка знаходиться за адресою: Х (далі – Об'єкт суборенди).

2. Об'єкт суборенди включає:

- Х1 приміщення площею Х кв. м.;
- Х2 приміщення площею Х кв. м.;
- Х3 приміщення площею Х кв. м.;
- приміщення Х4 площею Х кв. м.;
- приміщення Х5 площею Х кв. м.;
- Х6 приміщення площею Х кв. м.

3. Суборендар не має претензій до якості, санітарного та технічного стану Об'єкта суборенди.

4. Даний акт засвідчує фактичний розмір Об'єкта суборенди і є підставою для нарахування суборендної плати.

5. Цей акт складений та підписаний у двох примірниках, по одному для кожної зі Сторін, і є невід'ємною частиною Договору.

**ОРЕНДАР:
ТОВ «Х»**

**Генеральний директор
Підпис**

**СУБОРЕНДАР:
ТОВ «ВІДІ ЕЛЕГАНС»**

**Директор
Підпис**

Таблиця В.1 – Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності орендаря згідно НП(С)БО

Фінансова оренда	Операційна оренда
первісна (переоцінена) вартість і амортизація активів за їх класифікаційними групами на дату балансу	загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: <ul style="list-style-type: none"> – до 1 року; – від 1 до 5 років; – більше 5 років
загальна сума мінімальних орендних платежів та їхня теперішня вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: <ul style="list-style-type: none"> – до 1 року; – від 1 до 5 років; – більше 5 років 	загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які очікується одержати за договорами невідмовної суборенди
непередбачена орендна плата, включена у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів);	орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за договорами невідмовної оренди та суборенди
сума майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу очікується одержати за договорами невідмовної суборенди	здійснені орендні платежі, визнані як витрати
стислі дані щодо чинних договорів оренди, а саме: <ul style="list-style-type: none"> – показники, які застосовуються для обчислення непередбаченої орендної плати; – наявність та умови вибору між поновленням договору оренди чи купівлею активу та застереження щодо зміни цін; – обмеження, визначені договорами оренди 	стислі дані про чинні договори оренди, а саме: <ul style="list-style-type: none"> – показники, які застосовуються для обчислення непередбачених орендних платежів; – наявність та умови вибору між поновленням договору оренди або купівлею активу і застереження щодо зміни цін; – обмеження, визначені договорами оренди.

Джерело: побудовано за інформацією [7]

Програма аудиту операцій з оренди необоротних активів

Клієнт: ТОВ «ВіДі Елеганс»

Період аудиту: 2024 рік

Партнер із завдання: Х

Склад аудиторської команди: Менеджер із завдання Х, Старший аудитор Х,

Помічник аудитора Х

Плановий рівень суттєвості: х %

Плановий аудиторський ризик: х %

№ з/п	Аудиторські процедури	Дата перевірки	Джерела інформації	Виконавець	Контроль
1	2	3	4	5	6
Підготовчий етап					
1	Ознайомлення з установчими документами клієнта, організаційною структурою, формою власності та видом діяльності	дд.мм.2024	Установчі документи, фінансова звітність за попередні періоди, інформація з відкритих джерел, комунікація з клієнтом	Партнер, Менеджер	Партнер
2	Визначення аудиторського ризику	дд.мм.2024		Партнер	Партнер
3	Визначення загальної стратегії аудиту та розробка плану аудиту	дд.мм.2024		Партнер	Партнер
4	Процедури з прийняття клієнта	дд.мм.2024		Менеджер, помічник аудитора	Партнер
5	Підготовка запитів на отримання документів	дд.мм.2024		Старший аудитор	Партнер
Основний етап					
6	Інспектування договорів оренди на предмет їх існування	дд.мм.2024	Облікові реєстри, договори оренди та додаткові угоди	Помічник аудитора	Партнер
7	Аналіз змісту договорів на відповідність вимогам МСФЗ 16	дд.мм.2024	Договори оренди та додаткові угоди	Менеджер	Партнер
8	Підтвердження фактичної наявності активів з права користування	дд.мм.2024	Облікові реєстри, інвентаризаційні описи	Помічник аудитора	Партнер

1	2	3	4	5	6
9	Перерахунок амортизації активів з права користування	дд.мм.2024	Облікові реєстри, відомість нарахування амортизації	Старший аудитор	Партнер
10	Перевірка правильності визначення ставки дисконтування	дд.мм.2024	Договори оренди та додаткові угоди, облікова політика	Менеджер	Партнер
11	Перерахунок дисконтованої вартості орендних платежів	дд.мм.2024	Облікові реєстри, договори оренди та додаткові угоди, внутрішній документ клієнта для розрахунку орендних платежів	Старший аудитор	Партнер
12	Перевірка правильності первісної оцінки активу з права користування та орендного зобов'язання	дд.мм.2024		Старший аудитор	Партнер
13	Звірка суми орендних платежів, вказаних у договорах, до даних обліку	дд.мм.2024	Договори оренди та додаткові угоди, облікові реєстри	Старший аудитор	Партнер
14	Інспектування первинних документів щодо сплати орендних платежів	дд.мм.2024	Виписки банку	Помічник аудитора	Партнер
15	Звірка даних обліку з даними фінансової звітності	дд.мм.2024	Облікові реєстри, фінансова звітність	Помічник аудитора	Партнер
16	Перевірка розкриття інформації про оренду у примітках	дд.мм.2024	Примітки до фінансової звітності	Менеджер	Партнер
Підсумковий етап					
17	Групування інформації щодо виявлених порушень	дд.мм.2024	Робочі документи аудитора	Менеджер	Партнер
18	Складання звіту аудитора	дд.мм.2024		Партнер	Партнер

Партнер із завдання Х
Директор аудиторської фірми Х

Підпис
Підпис

Редакційна колегія:

Бондар М.І. — д.е.н., професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту КНЕУ імені Вадима Гетьмана;

Ловінська Л.Г. — д.е.н., професор, завідувач кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу КНЕУ імені Вадима Гетьмана;

Петрик О.А. — д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту КНЕУ імені Вадима Гетьмана;

Степаненко О.І. — к.е.н., доцент, в.о. завідувача кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу КНЕУ імені Вадима Гетьмана;

Федорченко О.Є. — секретар, к.е.н., доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу КНЕУ імені Вадима Гетьмана.

*Рекомендовано до видання
Науково-експертною радою КНЕУ імені Вадима Гетьмана
Протокол № 5 від 23 травня 2024 року*

Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку [Електронний ресурс]: зб. матеріалів ІХ Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої 65-й річниці Факультету обліку та податкового менеджменту; 24 квітня 2024 р. – К.: КНЕУ, 2024. – 219 с.
ISBN 978-966-926-479-4

У збірнику подано тези доповідей учасників ІХ Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої 65-й річниці Факультету обліку та податкового менеджменту «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку» (24 квітня 2024 року). У матеріалах викладено низку питань, присвячених визначенню та обґрунтуванню сучасних напрямів розвитку обліку, аналізу, аудиту, оподаткування та фінансового моніторингу в умовах реалізації концепції сталого розвитку.

За точність викладу матеріалу та достовірність фактів, прізвищ, цитат відповідальними є автори тез.

УДК 657(082)

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ заборонено*

З М І С Т

ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ ЗА НАПРЯМАМИ

Розділ 1. Актуальні проблеми розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності.....	8
<i>Бабушак Ю. Я.</i>	Особливості побудови системи обліку розрахунків за податками підприємства 8
<i>Беренич М.М.</i>	Аналіз сучасних тенденцій, актуальних викликів та пошук ефективних стратегій управління кредиторською заборгованістю на підприємстві 10
<i>Блаженко Є.О.</i>	Особливості формування звіту про фінансові результати за національними та міжнародними стандартами 12
<i>Бондар Д.А.</i>	Класифікація, оцінка основних засобів, побудова системи їх обліку 14
<i>Борцайкіна О. А.</i>	Особливості обліку ремонтних робіт основних засобів під час воєнного стану 16
<i>Булкот М.М.</i>	Особливості обліку власного капіталу підприємства: проблематика та шляхи її вирішення 19
<i>Вовк А.С.</i>	Застосування класифікації рахунків в практиці обліку вітчизняних і зарубіжних підприємств 21
<i>Глухманюк І.Г.</i>	Фермерське господарства в умовах поствоєнного відновлення України 23
<i>Гоєнко К.І.</i>	Визначення класифікації та нормативно-правове забезпечення основних засобів 25
<i>Грабовська М.В.</i>	Вплив військових дій на ризики та умови кредитування ЄБРР в Україні 27
<i>Грицюк І.Г.</i>	Особливості відображення основних засобів в обліковій політиці підприємств 29
<i>Єрошкіна М.О.</i>	Класифікація та порядок визнання доходів підприємства 31
<i>Жепко К.О.</i>	Проблемні аспекти управління дебіторською заборгованістю на підприємствах в Україні: причини виникнення та шляхи вдосконалення 33
<i>Запорожець В.В.</i>	Облікова політика підприємства щодо виробничих запасів сільськогосподарського призначення 35
<i>Івко Є.Ю.</i>	Особливості обліку боргових цінних паперів 38
<i>Коваленко Є.Є.</i>	Роль бухгалтерів у підготовці інтегрованого звіту 40
<i>Коломієць А.В.</i>	Обліково-економічні підходи до трактування поняття "фінансові результати" 42
<i>Лисак Л.М.</i>	Інвентаризація основних засобів 44
<i>Литвинчук П.О.</i>	Проблеми та шляхи удосконалення обліку орендних операцій на вітчизняних підприємствах 46
<i>Лобанова П.М.</i>	Сутність резерву сумнівних боргів, особливості його створення та використання 49
<i>Льотка Я.І.</i>	Поняття та функції бухгалтерського обліку 51
<i>Макаренко А.В.</i>	Додатковий капітал: джерела формування та особливості обліку 53

Інформація про основні засоби, які на момент проведення інвентаризації знаходяться в ремонті чи лізингу, вноситься до інвентаризаційного опису на підставі актів прийому-передачі, накладних та квитанцій.

Інвентаризація незавершених капітальних робіт проводиться пооб'єктно. Така перевірка забезпечує ретельний контроль за станом законсервованих об'єктів та тих, чиє будівництво за певних причин тимчасово припинилося, а також за обладнанням, переданим для монтажу, але не введеним в експлуатацію. В інвентаризаційному описі фіксується назва, стадія та обсяг виконаних робіт.

Процес інвентаризації є дуже важливим засобом контролю за власністю підприємства та умовами її збереження.

Список використаних джерел

1. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV. Дата оновлення 19.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 Дата оновлення 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

УДК 657.6

Литвинчук П.О.,

*студентка ф-ту ОПМ, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
Науковий керівник – Бірюк О. Г. – к.е.н.,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу*

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

В сучасних умовах нестабільності економічного середовища важливою складовою бізнес-стратегії для багатьох підприємств стало залучення активів на умовах оренди. Запровадження у 2019 році Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Оренда» [1] викликало низку проблем, пов'язаних з обліком орендних операцій, адже даний стандарт визначив новий підхід до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності щодо використання активів на умовах оренди.

Відповідно до НП(С)БО 14, оренда – це договір між орендодавцем та орендарем, за яким орендодавець надає орендарю право користування необоротним активом за плату на певний строк [2]. Зазначений стандарт визначає два види оренди: фінансову та операційну, ключовою відмінністю

яких є факт передачі орендодавцем усіх ризиків та вигід, що виникають з правом користування активом [2].

Зміни, впроваджені МСФЗ 16, більшою мірою вплинули на механізм обліку орендаря, а саме на облік договорів операційної оренди. Згідно даного стандарту, такі угоди мають відображатися ним на балансі аналогічно до договорів фінансової оренди, тобто з визнанням права користування активом (окрім операцій з короткострокової оренди). Такі зміни спричинили значні ускладнення при відображенні орендних операцій в обліку орендаря, основними з яких є:

1. Складність визначення строків оренди. Підприємство визначає строк оренди як період оренди, що не підлягає скасуванню, протягом якого орендар може використовувати базовий актив, а також два такі періоди [1]:

– періоди, на які поширюється можливість продовження оренди, якщо в орендаря є обґрунтована впевненість у тому, що він реалізує цю можливість;

– періоди, на які поширюється можливість припинення договору, якщо в орендаря є обґрунтована впевненість у тому, що він не скористається цим правом.

Відповідно, орендар передусім повинен зважити власну впевненість у тому, що він продовжить або не припинить достроково договір оренди. При оцінці такої впевненості необхідно враховувати низку чинників, що впливають на обсяг економічних вигід, які планує отримати орендар протягом використання базового активу. Водночас, такі вигоди чітко не прописані стандартом, адже вони визначаються на основі індивідуальних потреб орендаря з урахуванням особливостей його діяльності та бізнес-стратегій. Іншою складністю є переоцінка строку оренди, необхідність у якій виникає безпосередньо під час використання активу внаслідок укладання договору про суборенду, продовження контрактів із постачальниками, проведенням ремонту тощо.

З метою уникнення даних труднощів суб'єкт господарювання може передбачити власними внутрішніми документами перелік чинників, які будуть впливати на встановлення строку оренди, а також визначити економічні вигоди, наявність яких свідчила б про обґрунтовану впевненість у тому, що договір оренди буде продовжено або припинено [3].

2. Складність визначення ставки дисконтування. Первісна оцінка орендного зобов'язання відбувається за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату, тобто за дисконтованою вартістю [1]. Такі платежі дисконтують з використанням припустимої ставки відсотка в оренді або за ставкою додаткових запозичень орендаря в залежності від складності визначення першої [1]. Аналогічно до строку оренди, на розмір зазначеної ставки впливає низка факторів, а саме особливості діяльності, економічні та політичні умови, в яких функціонують орендар та орендодавець, їх географічне розташування тощо.

Таким чином, для полегшення процесу визначення розміру ставки дисконтування орендарю варто зазначати такі ставки в обліковій політиці разом із критеріями для їх вибору [3].

3. Технічні складнощі. МСФЗ 16 вимагає від підприємств-орендарів більш ретельного нагляду за орендними операціями у порівнянні з попереднім стандартом. Компанії стикаються з труднощами при ідентифікації оренди, первісній оцінці базового активу та орендного зобов'язання, розрахунку строків оренди та ставки дисконтування, що є трудомісткими процесами. Водночас, працівники підприємства можуть не мати достатнього рівня кваліфікації для ведення обліку у відповідності до вимог даного стандарту, що може призвести до викривлення інформації у фінансовій звітності.

Шляхом запобігання виникненню вищевказаних проблем є забезпечення навчання працівників, задіяних в обліку оренди, а також впровадження нових або адаптація наявних у орендаря інформаційних систем до вимог стандартів з метою оптимізації облікового процесу у розрізі орендних операцій [4]. Також підприємство може залучити зовнішніх експертів для забезпечення точності.

Отже, основними проблемами, з якими стикаються орендарі при веденні бухгалтерського обліку орендних операцій є складність визначення строків оренди та ставки дисконтування, а також технічні виклики, пов'язані із трудомісткістю певних процесів та недостатньою кваліфікацією управлінського персоналу. Шляхами вирішення зазначених проблем і, відповідно, удосконалення обліку таких операцій є визначення у внутрішніх документах підприємства, зокрема в обліковій політиці, додаткової інформації, що дозволяла б орендарю застосовувати конкретні строки оренди та ставки дисконтування залежно від обставин, а також впровадження навчання персоналу та покращення програмного забезпечення.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (дата звернення: 20.04.2024).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда": затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181. Дата оновлення: 07.02.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 20.04.2024).
3. Ромашко О. М., Татенко М. Ю., Татенко Н. Ю. Основні проблемні аспекти обліку оренди за мсфз і шляхи їх вирішення. *Бізнесінформ. Економіка. Облік і аудит*. 2021. Вип. №12. С. 210-217.
4. Nair, C. (2024). Implementing ASC 842 Leases—Challenges and Benefits. *Open Journal of Accounting*, 13, 1-13. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2024.131001>