

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ПОДАТКОВОЇ СПРАВИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА КОНСАЛТИНГУ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: Бухгалтерський облік, аналіз та контроль операцій
з оперативної оренди
(за матеріалами ТОВ МЛ «Діла»)

Здобувача вищої освіти другого
(магістерського) рівня, 2 курсу,
ОМО-22-1 групи,
Спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
ОП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю»


підпис здобувача вищої
освіти

Корник Марії Іванівни

Науковий керівник


підпис керівника

Колісник Олена Пилипівна,
к. е. н. доцент

Гарант освітньо-
професійної програми


підпис керівника

Колісник Олена Пилипівна,
к. е. н. доцент

Допущено до захисту за рішенням
кафедри обліку та консалтингу
протокол від 18.06.2024 № 12


підпис завідувача
кафедри

Колісник Олена Пилипівна,
к. е. н., доцент

Ірпінь – 2024

Результати перевірки

До захисту

(до захисту, на доопрацювання)

11.01.2024р.

(дата)



(підпис)

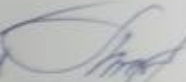
Результат захисту

5 (відмінно)

(оцінка)

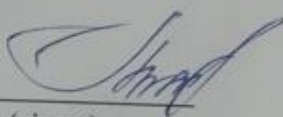
05.02.2024

(дата)



(підпис)

Голова комісії:

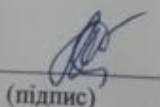


(підпис)

Т. Г. Камінська

(ініціали, прізвище)

Члени комісії:



(підпис)

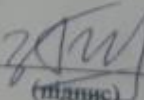
О. П. Колісник

(ініціали, прізвище)

(підпис)

В. М. Метелиця

(ініціали, прізвище)

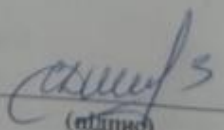


(підпис)

Б. М. Занько

(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:



(підпис)

Д. Л. Судак

(ініціали, прізвище)

Онлайн сервіс створення та перевірки кваліфікованого та удосконаленого електронного підпису

ПРОТОКОЛ
створення та перевірки кваліфікованого та удосконаленого електронного підпису

Дата та час: 17:32:22 07.02.2024

Назва файлу з підписом: Кваліфікаційна робота Корник М. І..pdf.xml

Розмір файлу з підписом: 16.3 КБ

Перевірені файли:

Назва файлу без підпису: Кваліфікаційна робота Корник М. І..pdf

Розмір файлу без підпису: 1.8 МБ

Результат перевірки підпису: Підпис створено та перевірено успішно. Цілісність даних підтверджено

Підписувач: МЕТЕЛИЦЯ ВОЛОДИМИР МИХАЙЛОВИЧ

П.І.Б.: МЕТЕЛИЦЯ ВОЛОДИМИР МИХАЙЛОВИЧ

Країна: Україна

РНОКПП: 2978215692

Організація (установа): ФІЗИЧНА ОСОБА

Час підпису (підтверджено кваліфікованою позначкою часу для підпису від Надавача): 18:32:22 07.02.2024

Сертифікат виданий: КНЕДП АЦСК АТ КБ "ПРИВАТБАНК"

Серійний номер: 5E984D526F82F38F04000000A3F8FC009F6DD004

Алгоритм підпису: ДСТУ 4145

Тип підпису: Удосконалений

Тип контейнера: Підпис та дані в окремих файлах (XAdES detached)

Формат підпису: З повними даними для перевірки (XAdES-B-LT)

Сертифікат: Кваліфікований

Версія від: 2023.12.21 13:00

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.Б.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст дипломної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	30		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	50		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	50		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	100		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.Б.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
100	A	Відмінно	05.02.2014	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та консалтингу
Спеціальність, 071 «Облік і оподаткування»
ОП «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю»

Затверджую

Завідувач кафедри О.П. Колісник



21.10.2022 р.

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Корник Марії Іванівні**

1. Тема роботи: Бухгалтерський облік, аналіз та контроль операцій з оперативної оренди
Затверджена наказом ректора від «30» листопада 2022 № 1254
2. Строк здачі закінченої роботи: 14.12.2023 р.
3. Цільова установка. Провести наукове дослідження за темою «Бухгалтерський облік, аналіз та контроль операцій з оперативної оренди».
Мета роботи. Метою кваліфікаційної роботи є вивчення особливостей обліку контролю операцій з оренди на підприємстві та визначення способів її удосконалення.
Об'єктом дослідження. Об'єктом дослідження виступають операції з оперативної оренди на підприємстві.
Предметом дослідження. Предметом дослідження дипломної роботи є методичні, теоретичні, організаційні, практичні питання організації бухгалтерського обліку оперативної оренди на підприємстві.
4. Вихідні дані до роботи. Законодавчі і нормативні документи, наукова й навчальна література, первинні документи, облікові регістри та форми звітності досліджуваного підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу. Необхідні для кращого розуміння тексту кваліфікаційної роботи рисунки (схеми, діаграми тощо), які дозволяють більш наочно висвітлити процес наукового дослідження та його результати.
6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом).

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ

- 1.1. Економічний зміст та нормативне регулювання оренди в Україні
- 1.2. Роль і місце обліку та контролю в системі орендних відносин

Висновки до першого розділу

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ І ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ МЛ «ДІЛА»

- 2.1. Організація бухгалтерського обліку оперативної оренди на ТОВ МЛ «Діла»

2.2. Методика обліку орендної плати та відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності

2.3. Відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності

Висновки до другого розділу

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ МАЙНА НА ТОВ МЛ «ДІЛА»

3.1. Аналіз операцій з оперативної оренди майна

3.2. Удосконалення обліку та контролю орендних операцій на підприємстві

Висновки до третього розділу

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

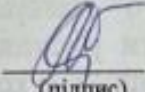
ДОДАТКИ

7. Календарний план виконання роботи

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	17.10.-20.10.2022 р.	
2.	Підготовка розділу роботи та подання його керівнику		
2.1	першого	15.05.2023 р.	
2.2	другого	25.09.2023 р.	
2.3	третього	01.12.2023 р.	
3.	Підготовка вступу та висновків	14.12.2023 р.	
4.	Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника	18.12.2023 р.	
5.	Перевірка роботи на плагіат	15.01.2024 р.	
6.	Попередній захист роботи	17.01.2024 р.	
7.	Отримання відгуку керівника роботи	24.01.2024 р.	
8.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.2024 р.	
9.	Допуск до захисту зав. кафедрою	01.02.2024 р.	
10.	Захист роботи	05-06.02.2024 р.	

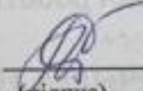
8. Дата видачі завдання «20» жовтня 2022 р.

9. Керівник кваліфікаційної роботи


(підпис)

Колісник О. П.
(прізвище, ініціали)

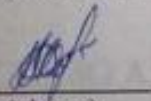
10. Гарант освітньо-професійної програми


(підпис)

Колісник О. П.
(прізвище, ініціали)

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти

Корник М.І.
(прізвище, ініціали)


(підпис)

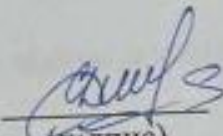
Факультету податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та консалтингу

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи (проєкту)
на академічний плагіат

№ п/п		
1.	ПІБ автора твору	Корник Марія Іванівна
2.	ПІБ наукового керівника	Колісник О. П.
3.	Тип роботи, що перевіряється (курсова, кваліфікаційна робота (проєкт))	Кваліфікаційна робота
4.	Тема роботи	Бухгалтерський облік, аналіз та контроль операцій з оперативної оренди майна
5.	Рік написання	2023
6.	Оригінальний текст у роботі складає %	100%
7.	Схожість %	0%
8.	Цитати%	17%

Відповідальна особа

Судак Д. Л.
(П.І.Б.)


(підпис)

АНОТАЦІЯ

бухгалтерський облік, аналіз та контроль операцій з оперативної оренди»

Корник М.І.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення особливостей обліку і контролю операцій з оренди на підприємстві та визначення способів їх удосконалення.

Завданнями роботи є:

- визначити економічний зміст та нормативне регулювання оренди в Україні;
- встановити роль і місце обліку та контролю в системі орендних відносин;
- проаналізувати організаційно-економічну характеристику та організацію бухгалтерського обліку оперативної оренди на підприємстві;
- дослідити методику обліку орендної плати та відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності компанії;
- проаналізувати відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності підприємства;
- здійснити аналіз операцій з оперативної оренди майна на підприємстві;
- запропонувати способи удосконалення обліку та контролю орендних операцій на підприємстві.

Предметом дослідження дипломної роботи є методичні, теоретичні, організаційні, практичні питання організації бухгалтерського обліку оперативної оренди ТОВ «МЛ «Діла».

Об'єктом дослідження виступають операції з оперативної оренди на ТОВ «МЛ «Діла».

Базою дослідження стало Товариство з обмеженою відповідальністю «МЛ «Діла».

За результатами дослідження сформульовані висновки та пропозиції щодо обліку та удосконалення оперативної оренди на підприємстві та процесу звітування відповідно до її вимог. Зокрема, наведені рекомендації щодо автоматизації процесу обліку оперативної оренди під вимоги міжнародних стандартів.

Одержані результати можуть бути використані для покращення та

оматизації обліку оперативної оренди за МСФЗ 16 на ТОВ МЛ «Діла».

Дипломна робота складається вступу, трьох розділів, висновків, які містять 15 ілюстрацій та 8 рисунків, 5 додатків, список використаних джерел, що нараховує 46 іменувань. Основний зміст дипломної роботи викладено на 69 сторінках укладеного тексту.

Ключові слова: оренда, оперативна оренда, МСФЗ, бухгалтерський облік оперативної оренди, автоматизація, фінансова звітність.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2023 рік.

Рік захисту роботи – 2024 рік.

ANNOTATION

«Accounting, analysis, and control of operating lease transactions»

Kornyk M.I.

The aim of the qualification work is to study the peculiarities of accounting and control of lease transactions at an enterprise and to determine ways to improve them.

The tasks of the work are:

- to define the economic essence and normative regulation of leasing in Ukraine;
- to establish the role and place of accounting and control in the system of leasing relations;
- to analyze the organizational and economic characteristics and the organization of accounting for operating leases at an enterprise;
- to investigate the methodology of accounting for lease payments and the reflection of information about lease transactions in the company's financial statements;
- to analyze the reflection of information about lease transactions in the financial statements of the enterprise;
- to conduct an analysis of transactions involving operating leases of property at an enterprise;
- to propose ways to improve the accounting and control of lease transactions at an enterprise.

The subject of the research in the diploma work includes methodological, theoretical, organizational, and practical issues of organizing the accounting of operating leases at LLC «ML «Dila».

The object of the study is the operations of operating leases at LLC «ML «Dila».

The basis of the research is the Limited Liability Company «ML «Dila».

As a result of the research, conclusions and suggestions have been formulated regarding the accounting and improvement of operating leases at the enterprise and the reporting process according to its requirements. In particular, recommendations are

provided for automating the accounting process of operating leases to meet the requirements of international standards.

The results obtained can be used to improve and automate the accounting of operating leases according to IFRS 16 at LLC «ML «Dila».

The diploma work consists of an introduction, three chapters, conclusions, which contain 15 tables and 8 figures, 5 appendices, a list of used sources totaling 46 items. The main content of the diploma work is presented on 69 pages of printed text.

Keywords: lease, operating lease, IFRS, accounting of operating leases, automation, financial reporting.

Year of completion of the qualification work – 2023.

Year of defense of the work – 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ	10
1.1. Економічний зміст та нормативне регулювання оренди в Україні	10
1.2. Роль і місце обліку та контролю в системі орендних відносин	18
Висновки до першого розділу	22
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ МЛ «ДІЛА»	23
2.1. Організація бухгалтерського обліку оперативної оренди на ТОВ МЛ «Діла»	23
2.2. Методика обліку орендної плати та відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності	30
2.3. Відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності	43
Висновки до другого розділу	49
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ МАЙНА НА ТОВ МЛ «ДІЛА»	50
3.1. Аналіз операцій з оперативної оренди майна	50
3.2. Удосконалення обліку та контролю орендних операцій на підприємстві	53
Висновки до третього розділу	59
ВИСНОВКИ	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	62
ДОДАТКИ	67

ВСТУП

В теперішніх умовах увесь бізнес переживає важкі наслідки пандемії та нападу російської федерації на територію України, які заставляють керівників шукати та запроваджувати нові інвестиції в оновлення виробництва та покращення матеріально-технічної бази. Через відсутність можливості одержання інвестиційних кредитів та дефіциту власних фінансових ресурсів найбільш доступним і ефективним способом фінансування репродукування основних засобів являється оренда. Оренда є заміником банківському кредитуванню та дієвим інструментом процесу ефективного оновлення основних засобів та технологій компаній усіх напрямів економічної діяльності.

Оренда являється фінансово-комерційною операцією з надання однією сторони - власника майна (орендодавачем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння та користування або у виключне користування на визначений термін майна за певну винагороду (орендну плату) на основі підписання договору про оренду. Таким чином, саме оренда постає однією з найбільш перспективних та простих способів для отримання необхідних об'єктів для бізнесу без значних вкладень, а також важливою ланкою зміцнення економічних процесів в Україні [11]. У зв'язку з цим дослідження організації та обліку операцій з оренди на підприємстві набуває особливо важливого значення.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення особливостей обліку і контролю операцій з оренди на підприємстві та визначення способів їх удосконалення.

Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити наступні завдання:

- визначити економічний зміст та нормативне регулювання оренди в Україні;
- встановити роль і місце обліку та контролю в системі орендних відносин;
- проаналізувати організаційно-економічну характеристику та організацію бухгалтерського обліку оперативної оренди на підприємстві;
- дослідити методику обліку орендної плати та відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності компанії;

- проаналізувати відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності підприємства;
- здійснити аналіз операцій з оперативної оренди майна на підприємстві;
- запропонувати способи удосконалення обліку та контролю орендних операцій на підприємстві.

Проблеми щодо порядку організації та реалізації обліку та контролю орендних операцій досліджували у своїх працях Братчук Л. М. [27], Ковальова В. В. [32], Лебедик Г. В. [4], Лосіцька М. А. [27], Малишко В.М. [7], Пархоменко В. М. [38], Rogoznyy S. A. [38], Усенка Я. І. [4], Шуляренко С. М. [38] та інших. Науковці висвітлюють у своїх працях облік орендних операцій за МСФЗ та НП(С)БО, розрахунків з орендної плати, облік майна, що передається в оренду як в орендодавця, так і в орендаря тощо. Нові економічні відносини, що сформувались в Україні, потребують реформування та удосконалення бухгалтерського обліку відповідно до потреб сьогодення. Це стало наслідком дослідження окремих аспектів орендних операцій в обліку кожної компанії.

Об'єктом дослідження виступають операції з оперативної оренди на ТОВ «МЛ «Діла».

Предметом дослідження дипломної роботи є методичні, теоретичні, організаційні, практичні питання організації бухгалтерського обліку оперативної оренди ТОВ «МЛ «Діла».

У роботі застосовувалися: методи логічного аналізу, синтезу, (при з'ясуванні економічної сутності оренди, виділенні її серед інших майнових відносин), причинно-наслідкового зв'язку, системного вивчення господарських процесів (при розробці шляхів удосконалення документування орендних операцій), зведення та групування.

Базою дослідження стало Товариство з обмеженою відповідальністю «МЛ «Діла». На основі щорічних звітів ТОВ «МЛ Діла» були взяті основні економічні показники, які сформовані в табл. 1.

Аналізуючи таблицю 1 можна сказати, що економічна ситуація на ТОВ «МЛ Діла» у 2022 негативна порівняно з 2021 роком.

Таблиця 1

**Економічні показники ТОВ «МЛ Діла»
за 2021-2022 рр.***

Показник	2021 рік	2022 рік	Відхилення (+;-)
Первісна вартість основних засобів на кінець року, тис. грн	312 521	379 031	+66 510
Амортизація (знос) ОЗ на кінець року, тис. Грн	-114 497	-170 944	-56 447
Інші необоротні активи	254 977	281 589	+26 612
Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, тис. грн.	1 995 424	1 265 610	-729 814
Собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг тис. грн.	-1 285 300	-920 261	+365 039
Чистий прибуток тис. грн.	137 787	-1047	-138 834
Середньооблікова чисельність працівників, чол	1 669	1 803	+134
Фонд заробітної плати, тис. грн.	645 237	369 943	-275 294
Середньомісячна заробітна плата працівника, грн.	32 217	17 098	-15 118
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	42 897	36 050	-6 847
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	275 825	98 514	-177 311

**Джерело: складено за даними дод. А - Г*

Чистий прибуток у 2022 році знизився, а сума збитку склала 1 803 тис грн, а в 2021 році компанія мала прибутки у розмірі 137 787 тис грн. Собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг у звітному періоді зросла на 365 039 тис грн, але чистий дохід від їх реалізації знизився на 729 814 тис грн і компанія понесла збитки.

Первісна вартість основних засобів і відповідно амортизація на кінець звітного зросли на ТОВ «МЛ Діла», що з часом призведе до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання ОЗ. Також зросли активи з права користування у складі інших необоротних активів на 26 612 тис грн.

На ТОВ «МЛ Діла» кількість працівників збільшилась на 134 чол, а заробітна плата знизилась на 15 118 грн.

На товаристві є як дебіторська, так і кредиторська заборгованість. За 2022 рік кредиторська заборгованість знизилась на 177 311 тис грн, а дебіторська - на 6 847 тис грн.

Науково-практична значимість одержаних результатів полягає у розробленні обґрунтованих пропозицій методики обліку і контролю операцій з оперативної оренди, що мають наукове і прикладне значення та можуть бути використані компаніями з метою покращення ефективності обліку орендних відносин.

Основні теоретичні положення і практичні результати дипломної роботи досліджувались у результаті написання тез на міжнародна науково-практичній конференції “Сучасні виклики та актуальні проблеми науки, освіти, технологій та суспільства” (2023) на тему «Обліково-аналітичне забезпечення орендних операцій» та публікацією статті у фаховому виданні "Український економічний часопис" (2023) на тему «Таксономія UA iXBRL: відображення оренди».

Джерелами даних для написання роботи являються наукові статті, законодавчі та нормативно-правові документи України, інтернет ресурси, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, первинні документи, облікові реєстри, форми звітності ТОВ «МЛ «Діла».

Дипломна робота складається вступу, трьох розділів, висновків, які містять 15 таблиць та 8 рисунків, 5 додатків, список використаних джерел, що нараховує 46 найменувань. Основний зміст дипломної роботи викладено на 69 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ

1.1. Економічний зміст та нормативне регулювання оренди в Україні

Протягом останніх років у сучасному етапі господарювання значна кількість підприємницьких структур використовують у власній діяльності операції з оренди. Необхідність їх застосування спричинена тим, що компанії не завжди мають змогу набути об'єктів необоротних активів, які потрібні для проведення господарської діяльності через брак власних фінансових ресурсів, або ж проблеми з їх залученням. Одним з інструментів вирішення питань щодо залучення у виробничо-господарський процес необхідних засобів для створення продукції являється оренда.

Зазвичай тлумачення «оренда» визначається як передача однією особою (орендодавцем) іншій особі (орендарю) майна у тимчасове володіння і користування (або тільки користування) за плату [14].

За своєю сутністю оренда веде до розбивання, роздвоєння відносин власності. При оренді власник майна частину своїх прав по використанню передає орендарю і тим самим стає власником з обмеженими правами. Орендар же набуває всі права власника. За користування засобами виробництва та іншими фондами справляється орендна плата, яка виступає для орендодавця як дохід від власності.

У подальшому в міру розвитку орендних відносин здійснюється перехід володіння в руки орентоотримувача. Такий підхід до змісту орендних відносин засвідчуються практикою різних країн світу, де орендар, зазвичай, одержує право на придбання орендованого майна. З самого початку приватизації оренда відіграла не просто як укладені стосунки в чистому вигляді, а почала втілювати ще й додаткову функцію, а саме перетворення державної власності в інші форми. Орієнтуючись на досвід європейських країн, стратегія приватизації через перехід прав власності за допомогою оренди являється досить тривалим етапом перебудови відносин власності в країні. Саме тому надалі на етапі генерального перетворення державної власності, ставка була зроблена на більш швидкі, ринкові методи роздержавлення. Наслідком цього оренда була несправедливо забута, і її відносини майже не розгорталися.

Суттєву роль при формуванні ефективної методики орендних операцій відіграє розуміння їх змісту з економічної та юридичної сторони. Виходячи з проведеного аналізу існуючих підходів науковців визначено, що орендні операції з позиції володара об'єкта оренди варто розбирати як одну із форм економічних відносин, що являється процесом нетривалого передавання права користування й розпоряджання об'єктом володіння на еквівалентний його вартості розмір орендної плати [31].

Аналізуючи сутності орендних операцій, їх специфікацій, відтворення інформації про такі операції в системі бухгалтерського обліку варто розпочати з розкриття сутності головних термінів та категорій в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Трактування сутності «оренди» у різних джерелах вчених відповідно до законодавчих актів*

Автор	Поняття
Законодавчі акти України	
Закон України «Про оренду державного і комунального майна»	Оренда - речове право на майно, відповідно до якого орендодавець передає або зобов'язується передати орендарю майно у користування за плату на певний строк [16].
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності [28].
НП(С)БО 14 «Оренда»	Оренда — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [16].
НП(С)БОДС 126 «Оренда»	Оренда - договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [28].
Податковий кодекс України	Лізингова (орендна) операція — господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк [31].
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 [16].
Цивільний кодекс України	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк [16].
Міжнародні стандарти	

Продовження таблиці 1.1

МСФЗ 16 «Оренда»	Оренда — це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу [29].
МСБОДС 13 «Оренда»	Оренда – угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду [28].
Вітчизняні науковці	
Єрмакова О.Ю	Оренда - вид суспільних відносин щодо придбання та передачі орендодавцем основних засобів (у деяких випадках визначених орендарем) в строкове платне користування останнім з правом або без права їх викупу після закінчення терміну дії договору [2].
Л.М. Братчук	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 й розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату [7].
Н.В. Головченко	Оренда являє собою господарський процес, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних активів. При цьому орендними операціями є господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну [7].
Сопко В.В.	Оренда також віднесена до господарської діяльності: «а саме діяльності, котра 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 [11].
Шорт Д.Г.	Оренда як альтернативний спосіб інвестування прискорює оновлення матеріально-технічної бази, створює конкуренцію у сфері виробництва та фінансових послуг, що надає забезпечення інвестицій в умовах економічної нестабільності, можливість залучення іноземних інвестицій, збільшення податкових надходжень до бюджету за рахунок активізації підприємництва, розширення виробництва [15].

**Джерело: узагальнено автором [2,7, 11, 15, 16, 28, 29, 31,35].*

Опрацьовуючи законодавчі і нормативні положення, підходи і точки зору українських та іноземних науковців у таблиці 1.1 свідчить про нестачу одного системного підходу щодо встановлення оренди як економічного класу. Слово "оренда" походить від латинського "arrndare" – наймання фізичною або юридичною особою в іншої фізичної (юридичної) особи майна: основних засобів виробництва, будівель, земля, цілих майнових комплексів у користування на встановлений строк і за певну оплату [17].

Отож, можна сказати, що оренда – це спосіб реалізації відносин власності регульований договором, коли одна зі сторін передає власне майно в користування іншій стороні, що проявляються як функція утворення матеріальних факторів виробництва, а так же як господарська операція через розподіл прав власності, користування та розпорядження необоротними активами в обмін на орендний платіж.

Найголовішими ознаками орендних відносин є [10]:

- рівноправність (рівність) сторін – суб'єктів орендних відносин: жодна з них не може заставити укладати договір оренди і погодитись на неприпустимі для неї обставини орендних відносин;
- добровільність вступу в орендні відносини – кожен суб'єкт персонально вирішує вступати чи не вступати в орендні відносини з конкретним орендоотримувачем чи орендодавцем;
- термін договору – він підписується на чітко встановлений строк, який за погодженням сторін може бути продовжений або припинений достроково;
- погодження умов оренди виключно даними суб'єктами орендних відносин – жодна третя сторона (інша) не може мати ніякого юридичного права впливати на вирішення даного питання.

В теперішній час єдиної системи критеріїв для класифікації орендних операцій в міжнародній бухгалтерській практиці на жаль немає. Орендні відносини мають можливість набувати різних форм, перш за все в залежності від термінів оренди і умов, на яких вона реалізується.

Строк оренди має можливість варіюватися від короткого періоду до періоду, що охоплює увесь термін корисної служби активу (об'єкта оренди). Орендна плата може бути однаковою з року в рік або збільшуватися чи зменшуватися в розмірі; вони можуть бути встановлені завчасно або змінюватися залежно від величини продажів, процентної ставки, індексу споживчих цін тощо.

Згідно з національним П(С)БО 14 «Оренда» та міжнародним стандартом фінансової звітності 16 «Оренда» [29] встановлено два головні види оренди – операційну та фінансову оренди.

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом [42].

Оренда вважається фінансовою якщо присутня хоча б одна з ознак, що наведені нижче [30]:

1. орендоотримувач набуває права власності на орендний актив після завершення терміну оренди;
2. орендар має можливість та намір купити об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на момент придбання;
3. період оренди являє більшу частину терміну експлуатації (корисного використання) орендного активу;
4. теперішня вартість мінімальних орендних платежів (орендна плата) з початку дії договору оренди рівна або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

При укладанні договору оренди під ризиками варто розуміти можливі збитки як безпосередньо в ході використання орендованих активів, так і внаслідок не одержання бажаних економічних вигод через те, що товари, роботи або послуги для виробництва або виконання яких застосовується орендований актив, втратили свою конкурентоспроможність на ринку.

Вигоди, поєднані з орендною угодою, – це перш за все одержання очікуваних економічних вигод через реалізацію робіт, товарів або послуг, для виробництва чи реалізації яких використовується орендний актив. До таких вигод також належить дооцінка орендованих активів, прибуття від їх реалізації після завершення терміну дії договору оренди тощо [17].

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова [29].

У процесі класифікації орендних договорів на операційні та фінансові варто застосовувати наступні ознаки фінансової оренди:

- строк договору оренди становить більшу частину корисної експлуатації активу (навіть якщо право власності після закінчення періоду оренди не переходить до орендоотримувача);
- теперішня вартість загальних орендних плат перевищує справедливую вартість орендованого активу на початок терміну оренди;

- орендар одержує право купівлі актива за вартістю, яка буде значно нижча за справедливу вартість цього активу на момент реалізації даного права, але достатньою, щоб на початку оренди бути впевненим у можливість здійснення цього права;
- орендовані активи через їх спеціалізації мають можливість бути використані лише орендарем;
- орендатор може анулювати угоду тільки за умов відшкодування збитків орендодавця, пов'язаних з припиненням дії угоди;
- прибутки і збитки через коливання справедливої вартості орендованого активу впливають на фінансові результати діяльності лише орендоотримувача;

Отже, виходячи з умов, на яких передається в користування орендарю орендодавцем власність, оренда класифікується на операційну та фінансову (рис. 1.1.).

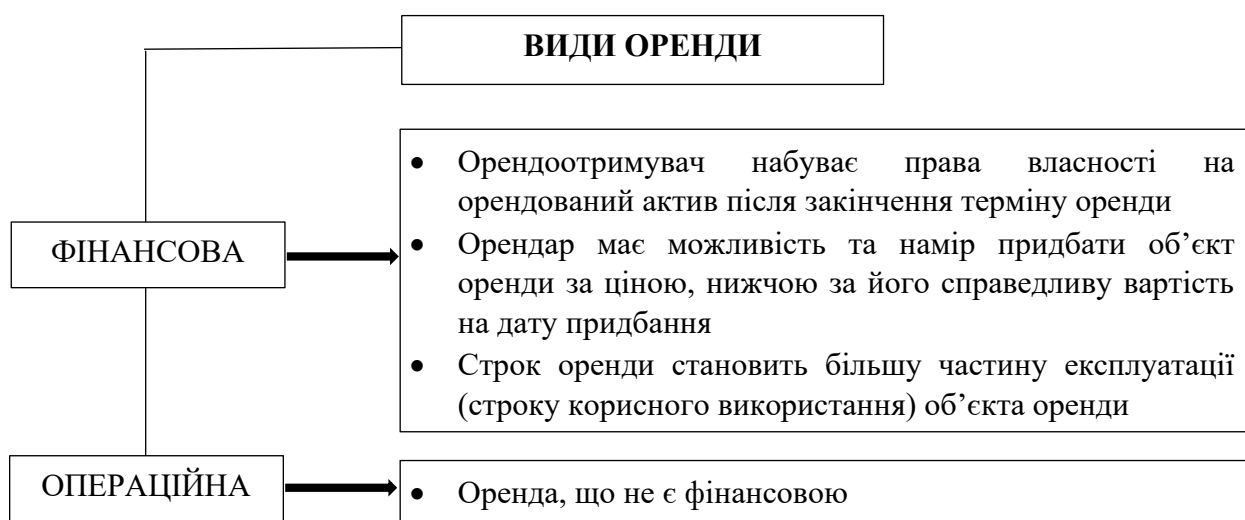


Рис. 1.1. Класифікація оренди

**Джерело: узагальнено автором [13].*

Принципами розподілу даних видів оренди (операційної та фінансової) ґрунтуються на тому, якою мірою ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на орендний актив, відноситься як до орендодавця, так і до орендаря. Стандарт не має чітко встановлених умов переходу ризиків і вигод до орендоотримувача, але приводить ряд ситуацій, які дозволяють класифікувати оренду як фінансову (рис. 1.2). Розглянемо їх детальніше.

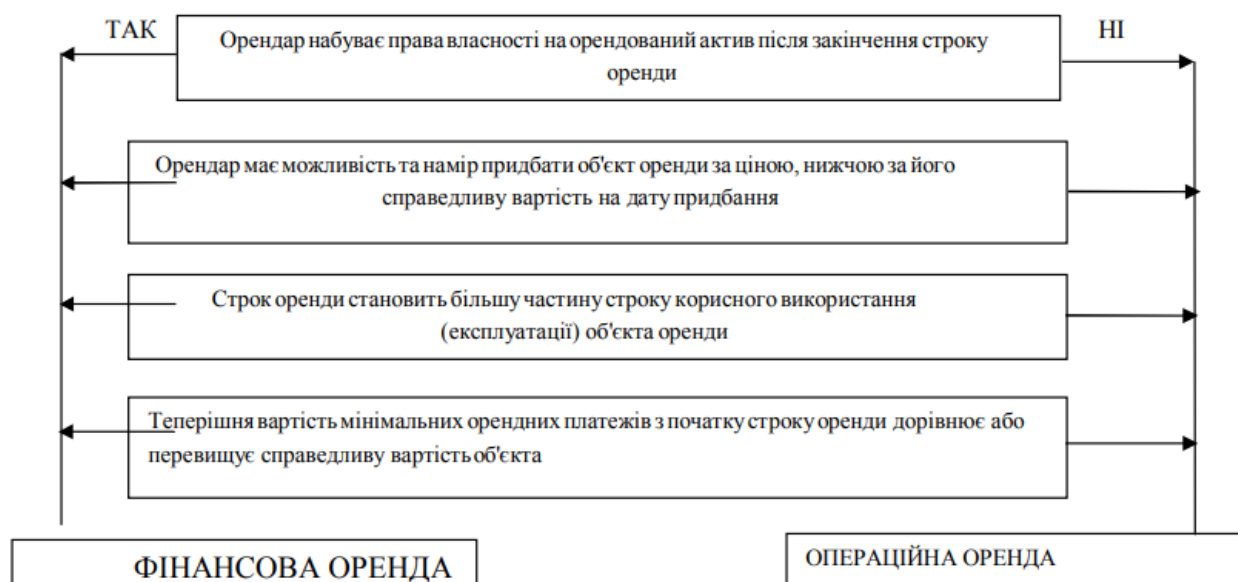


Рис. 1.2. Умови класифікації оренди за НП(С)БО 14 «Оренда»

**Джерело: узагальнено автором [27].*

Під час виконання першого критерію очевидно, що при передачі права власності на орендоване майно, орендатору надаються разом з майном всі ризики й винагороди від застосування та володіння майном, це означає, що фактично орендна операція являється придбання активу з розстрочкою платежу. Цей критерій не є суперечливим і легко використовується на практиці; крім того свої несуперечності, облікові стандарти багатьох країн застосовують його як головний критерій для встановлення фінансової оренди [27].

Другий критерій свідчить про, те що протягом строку чинності орендної угоди орендодавець, одержуючи орендні плати, відшкодовує повну ціну активу, а тобто фактично реалізує його орендарю. У той же момент цей критерій у певних ситуаціях може бути суперечливим: не завжди на початку дії договору сторони мають можливість встановити ринкову вартість активу, що орендується, після завершення дії договору або розмір справедливих орендних платежів.

За третьої умови, із вказівкою на строк служби орендованого актива, доволі справедливий у теоретичному плані. Справді, у даному випадку, якщо орендоотримувач застосовує майно протягом більшої дії корисної служби активу, очевидно, що велика частка вигоди при застосуванні такого об'єкта оренди належить

саме йому. Але, зазвичай, головна проблема на практиці полягає у формуванні очікуваного економічно корисного строку служби активу.

За четвертої умови помітно, що дисконтована вартість орендної плати являється приведеною вартістю орендованого об'єкта. Якщо ціна відповідає його справедливій вартості об'єкта оренди на період ініціації оренди, то, по ідеї, маємо справу з покупкою об'єкту на виплату.

На практиці орендарі мають великий спектр вимог для укладання угоди, ось чому орендний договір часто не відповідає точному встановленню чи це операційна чи це фінансова оренда, а переважно поєднує декілька меж кожної з них. В загальному, головний підхід до питань обліку оренди можна встановити так: майно, отримане внаслідок фінансової оренди та належні зобов'язання мають відображатись в балансі (форма 1 фін. звіт.) орендоотримувача, а при операційній аренді об'єкти з балансу орендодавця не списується.

Застосування такого виду класифікації та підходящих виділених типів орендних операцій дає можливість створити таку систему бухгалтерського обліку, яка буде максимально наближеною до вимог зацікавлених осіб облікової інформації. Також, варто враховувати, що спеціалізовані типи класифікацій орендних операцій можуть бути створені для задоволення мети різноманітних видів бухгалтерського обліку, окрім того, управлінського, стратегічного і так далі.

В той же час, запропоновані в міжнародному та національному стандартах з оренди стандартні положення бухгалтерського обліку орендних операцій в деяких ситуаціях піддаються критиці до сих пір [6].

В теперішніх ситуаціях формування новітніх теоретико-методологічних підходів до розвитку бухгалтерського обліку та контролю є необхідним, а також вони повинні забезпечувати підвищення ефективності функціонування та конкурентоспроможності діяльності компаній. З ціллю удосконалення в майбутньому організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та контролю операцій з залучення землі та майна варто окреслити межі об'єктів за операціями, які підлягають обліковому відображенню в суб'єктів договору оренди.

1.2. Роль і місце обліку та контролю в системі орендних відносин

В рамках ринкової економіки важливе місце посідає бухгалтерський облік в управлінні діяльністю компанії. Високий рівень вітчизняної та міжнародної інтеграції процесів виробництва, фінансових та товарообігу зобов'язують створення такої системи обліку, яка забезпечить як оперативність, так і ефективність обміну економічною інформацією.

Недоцільність або нездатність результативного застосування майна суб'єктом-власником, з одного боку, та відсутність необхідних виробничих сил для реалізації або розширення роботи та фінансових ресурсів для їх купівлі у суб'єкта-користувача – з іншого є об'єктивними та головними передумовами формування орендних відносин. Виникнення необхідного правового поля орендної операції є значущим завданням для створення збалансованого та ефективного розвитку орендних відносин в теперішніх умовах.

Реалізація орендних операцій за НПСБО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда» [29] ускладнюються через продовження опрацювання правового статусу виняткових об'єктів оренди: майна та землі, а так же характеристикою розвитку відносин власності. Через це збільшується значення впровадження заходів, ціллю яких є створення якісної інформації, визначення єдиних підходів до формування розрахунку даних оперативної оренди, уточнення домовленостей і термінів її відображення у статистичній звітності, регулярного перегляду підходів до системи обліку оренди.

Оренда являється передбаченим угодою спосіб передачі права користування між орендодавцем та орендарем, це виявляється як функція створення чинників виробництва матеріальних і як господарська операція з питань розподілу застосування прав, володіння та розпорядження відповідними активами в обмін на орендний платіж згідно договору. Сутність оренди і відповідних операцій доцільно відображати наступною схемою (рис. 1.3) [28].

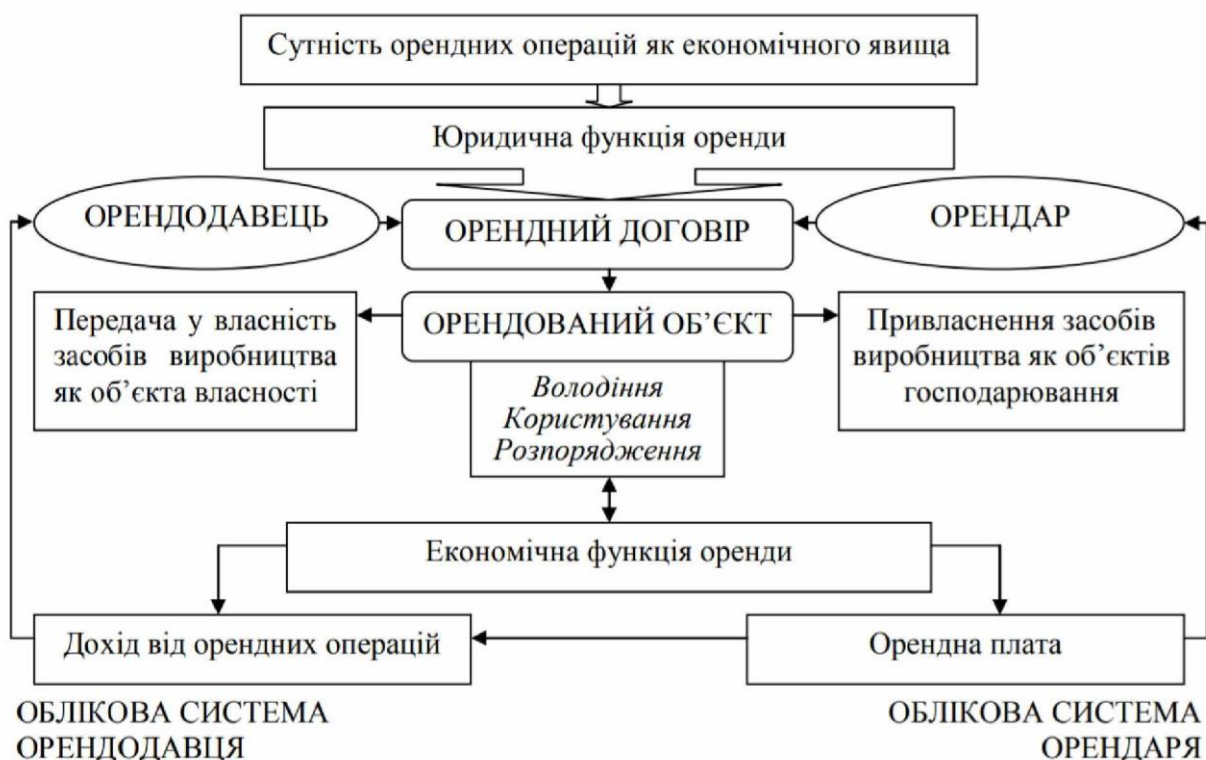


Рис. 1.3. Орендні операції в системі економічних відносин: обліковий аспект

*Джерело: узагальнено автором [28].

Різновид типів господарювання тягне за собою різноманіття економічних форм формування власності. В наслідок цього, одним із способів збільшення структури форм власності являється формування орендних відносин, які створюють подальшу диференціацію типів доходів. За використання майна справляється орендний платіж, який постає для орендодавця як дохід від власності, а також як економічна форма формування власності на засоби виробництва. Власність на виготовлену продукцію являється головною власністю орендаря. Саме тому, оренда дає можливість економічно формувати власність орендодавцю, приносячи йому орендний платіж та забезпечуючи водночас дохід орендоотримувачу від власної діяльності [].

Розвиток ринкових відносин в теперішніх умовах, який формується зміною організаційно-правових форм господарювання та незвичайним характером орендних відносин, потребує створення розумної організації орендних операцій в бухгалтерського обліку та покращення методики їх розкриття в обліку. Вони можливі за умови певної систематизації та створення єдиних науково-теоретичних підходів до поставленої проблеми.

Через це необхідне покращення документування операцій з оренди, організації та методики їх відображення в обліку компанії та узагальнення у звітності за наступними напрямками [17]:

1) покращення вже створених форм первинних документів методом доповнення їх реквізитами, які б оптимально включали всі властивості теперішнього процесу орендних відносин;

2) створення раціональної організації та методики бухгалтерського обліку операцій з оренди;

3) покращення якості інформаційного забезпечення даних звітності. Результати оцінки обліку оренди вказують на необхідність покращення його нормативного та методичного забезпечення.

Водночас недостатній контроль за реалізацією нормативно-правових положень та вимог договору оренди обумовлює виникнення негативних процесів, а саме: відсутність форм документів з операцій оренди на позабалансових рахунках в обліку, заниження орендної плати, зменшення якості інформації для створення статистичних узагальнень. Спотворення даних, що відображають стан і виявляють тенденції розвитку відносин з питань оренди, не дають можливості обґрунтувати подальші методи розвитку оренди та відносин власності підприємств.

Продовжує залишатись нагальним питання підвищення функцій аудиту, як виду контролю та забезпечення необхідної аналітичної інформації в бухгалтерському обліку при відображенні оренди.

Таким чином, при проведенні аудиту щодо відображення оренди варто звернути увагу на договір та умови оренди, коректність відображення господарських операцій в обліку, розмір орендної плати, а так же законність та своєчасність нарахування амортизаційних відрахувань.

Метою аудиту являється підтвердження законності операцій щодо оренди необоротних активів згідно з МСФЗ 16 «Оренда» [29] та достовірність і правильність їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку компанії.

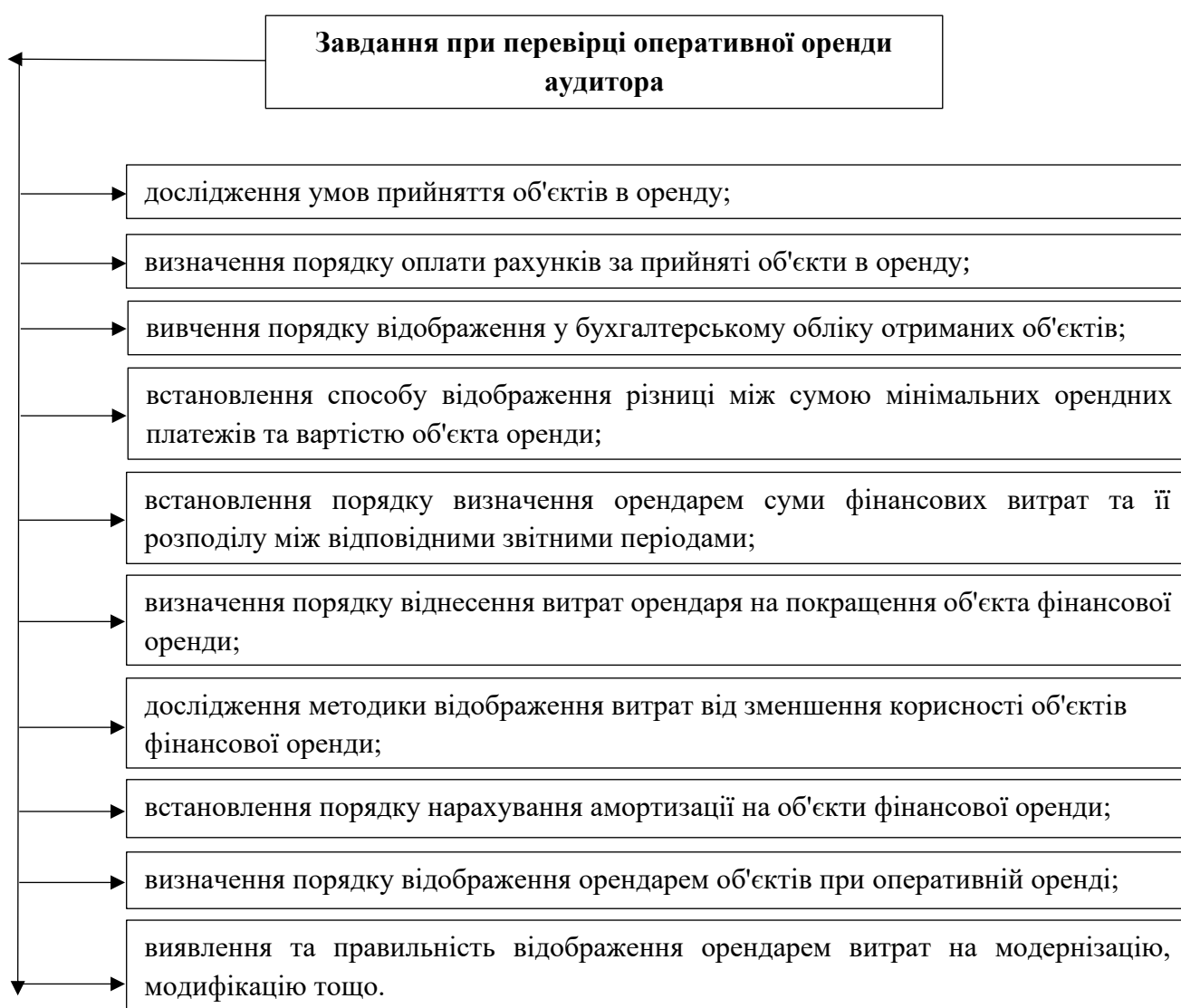
Ціль аудиту орендних операцій це створення думки про правильність формування таких фактів орендних на рахунках бухгалтерського обліку компанії та

у фінансовій звітності. Для досягнення поставленої мети слід сформувати послідовність аудиту оренди в та встановлення методики його здійснення.

Для більш детального вивчення порядку оренди основних засобів та інших необоротних матеріальних активів аудитор розробляє завдання перевірки в орендаря наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Завдання при перевірці оперативної оренди аудитора



**Джерело: узагальнено автором [34].*

При дослідженні умов приймання об'єктів встановлюють:

- правильність формування договору оренди;
- необхідність об'єктів оренди;
- ефективність та правильність експлуатації прийнятих об'єктів в оренду;

- можливість передачі об'єкта орендарю після закінчення термінів оренди.

Аудитору варто пам'ятати, що оренда — це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

При перевірці правильності відображення операцій оренди необоротних активів аудитор має виходити із сутності, класифікації оренди та методологічних засад відображення орендних операцій у бухгалтерському обліку і їх розкриття у фінансовій звітності, встановлених МСФЗ 16 «Оренда» [29].

Висновки до першого розділу

В економічній літературі існують різні тлумачення щодо трактування поняття «оренди». Але всі вони відображають її сутність як наймання майна та землі в користування за плату і на встановлений термін.

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 (орендну плату) на основі орендної угоди.

Правове регулювання операцій з оренди реалізується законодавством України. Відтворення в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності компанії операцій з оренди необоротних активів регулюється НП(С)БО14 "Оренда" або МСФЗ 16 «Оренда» [29], залежно від того яку фінансову звітність подає підприємство для звітування за звітний період.

Класифікація оренди на оперативну та фінансову дає можливість сформувати таку систему бухгалтерського обліку, що буде максимально наближеною до потреб зацікавлених користувачів облікової інформації компанії.

Аудит оперативної оренди формується на договірній основі незалежними аудиторськими організаціями або індивідуальними аудиторами для перевірки достовірності фінансових звітів компанії, що перевіряється, а також об'єктивної оцінки його фінансових можливостей.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «МЛ «ДІЛА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика та організація бухгалтерського обліку оперативної оренди на ТОВ «МЛ «Діла»

Оренда посідає важливе місце в реформуванні відносин власності, покращенні ефективності застосування необоротних активів та забезпеченні розвитку підприємництва в Україні в цілому. Якісне ведення господарської діяльності потребує значного стартового капіталу, одноразового вилучення з обороту компаній не малих фінансових ресурсів. Умови реалізації більшості господарюючих суб'єктів, конкуренція вимагають, крім того, постійно нових вкладень в роботу виробництва, покращення матеріально-технічної бази тощо.

Потреба інвестиційних вкладень формує багатьом компаніям перешкоди під час виходу на ринок та не дозволяє закріпитися на ньому. Для того, щоб побороти зазначені перешкоди застосовується такий не стандартний механізм заохочування ресурсів, як оренда, так як вона допомагає відтворенню основних фондів, сприяє підвищенню рівня інтенсивного та екстенсивного вживання майна, дає шанс залучати в господарський оборот необхідне майно без значних одноразових вкладень, окрім цього у підприємств формується можливість одержувати дохід від здачі в оренду тимчасово не використовуваних об'єктів основних засобів та інших необоротних активів, зберігаючи право власності на них, покращуючи умови розвитку господарюючого суб'єкта. Але розвиток орендних відносин відбувається в умовах невирішеності багатьох питань, в тому числі стосовно організації та методики обліку ведення та відображення орендних операцій [16].

Товариство з обмеженою відповідальністю «МЛ «ДІЛА» – це юридична особа, яка сформована способом трансформації юридичної особи - Приватного підприємства «ДІЛА», а керівником організації являється Бабич Олексій Володимирович. Розмір статутного капіталу підприємства складає 4 816 217,00 грн.

На дату останнього оновлення даних стан організації - не знаходиться в процесі припинення діяльності.

Перебудова Приватного підприємства «ДІЛА» методом перетворення у ТОВ «МЛ «ДІЛА» реалізована відповідно до рішення власника ПП «ДІЛА» № від 7 серпня 2012 р. ТОВ «МЛ «ДІЛА» постає єдиним та повним правонаступником Приватного підприємства «ДІЛА», яке було зареєстровано 21 квітня 1998 р. в ТОВ «МЛ «ДІЛА» зареєстрованого 23.10.2012 р.

Головними видами діяльності ТОВ «МЛ «ДІЛА» відповідно до їх Статуту являються:

- виробництво лабораторного обладнання, хірургічних і медичних інструментів;
- медична практика;
- виготовлення фармацевтичних препаратів і матеріалів;
- оптова та роздрібна торгівля фармацевтичними та медичними товарами;
- медичне консультування та лікування у сфері загальної медицини, які надають лікарі загального профілю;
- медичне консультування та лікування у сфері спеціальної медицини лікарями-спеціалістами та хірургами;
- роздрібна торгівля медичними та ортопедичними товарами;
- дослідження і розробки в галузі природничих наук;
- робота медичних лабораторій, діагностичних центрів;
- виробництво медичної техніки, вимірювальних засобів, оптичних приладів та устаткування, годинників.

Медична лабораторія ДІЛА являється однією із найбільших приватних лабораторій в Україні. Надає послуги якісної лабораторної діагностики з 1998 року та є визнаним експертом своєї галузі. На підприємстві працюють понад 1500 співробітників, серед яких лікарі-клініцисти, лікарі-епідеміологи, лікарі-лаборанти за спеціальностями: вірусологія, мікробіологія та інші, багато з них є кандидатами та докторами медичних наук.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «МЛ «ДІЛА» являє собою концентровану систему умови, створену для отримання достовірної і своєчасної інформації про діяльність господарювання підприємства з тим, щоб контролювати те, як використовуються виробничі ресурси і реалізується продукція зі складу та готова до реалізації. Складові успіху цієї системи в точній формулюванні первинного і систематизованого обліку, документообігу, планів по інвентаризації, рахунків доцільного бухобліку, форм звітності та ведення бухобліку і організації обліково-обчислювальних робіт, об'ємних і кількісних за змістом звітних документів [46]. Її призначення – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці. При організації і веденні бухгалтерського обліку компанія «МЛ «ДІЛА» у власній роботі керуються НП(С)БО та МСФЗ, які являють собою нормативно-правові акти, затверджені Мінфіном України та розробляються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), які встановлюють принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві.

Головною ціллю організації та ведення обліку орендних операцій ТОВ «МЛ «ДІЛА» являється визначення границь контролю за наявністю, рухом і збереженням об'єкта, правильним оформленням відповідної технічної документації, реалізацією розрахунку орендних операцій і взаєморозрахунків з контрагентами, а також відображенням всіх операцій в обліку. Особливий контроль на ТОВ «МЛ «ДІЛА» здійснюється за виконанням зобов'язань перед орендодавцем та своєчасністю сплатою орендних платежів по рахунках орендодавця та сплати всіх податкових платежів згідно договорів оренди, якщо ті там прописані. Бутинець Ф.Ф. зауважив, що обираючи організацію бухгалтерського обліку, компанія повинна самостійно встановлювати форму обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і методу реєстрації та узагальнення інформації в них з урахуванням всіх деталей діяльності та технології обробки інформації [37].

Завдяки виконанню всіх завдань організації бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «МЛ «ДІЛА» беручи до уваги особливості діяльності суб'єкта господарювання забезпечиться:

- повне, своєчасне, достовірне та постійне відображення всіх господарських операцій, які реалізуються на підприємстві;
- обробку даних використовуючи відповідні процедури, прийоми і методи відповідно до вихідної інформації;
- вибір облікових номенклатур - оптимального списку інформації, яка потрібна для бухгалтерського обліку, щоб відобразити об'єкти; встановлення форм і складання альбомів первинних документів, облікових регістрів, звітності для внутрішньогосподарського обліку та вироблення документообігу і, в загальному, - формування діловодства на підприємстві;
- формування на базі одержаного масиву інформаційних даних, затверджених у первинних документах, облікових регістрів і бухгалтерської звітності та своєчасне її надання зацікавленим користувачам.

Похідними від завдань бухгалтерського обліку на ТОВ «МЛ «ДІЛА» впливають його функції: інформаційна, контрольна, та аналітична, виконуючи які облік в один момент виступає найважливішою функцією управління, забезпечуючи керівництво різних рівнів інформацією про роботу суб'єкта господарювання та безпосередньо впливає на ефективність прийняття управлінських рішень.

Порівнюючи оренду з іншими формами ділових відносин, визначимо можливі переваги та недоліки такої форми передачі майна за плату. Якщо для орендодавця вигода очевидна і зрозуміла, так як можна одержувати дохід за передачу майна в тимчасове користування тим, хто в ньому зацікавлений для реалізації власної діяльності або інших цілей, тому для орендаря постає вибір між орендою та купівлею. У таблиці 2.1 розглянуто можливі переваги та недоліки оренди зі сторони орендаря - ТОВ «МЛ «ДІЛА».

Отже, можна зробити висновок, що оренда для ТОВ «МЛ «ДІЛА» є зручним та простим методом для орендарів розпочати свою роботу без втягнення в кредитні відносини та знизити можливі ризики за користування майном, але така форма має ряд своїх недоліків як ймовірність обмеження користування об'єктом та відсутність накопичення власного капіталу.

Таблиця 2.1

**Переваги та недоліки обліку оренди для орендаря в сучасних умовах
для ТОВ «МЛ «ДІЛА»**

Критерій	Переваги оренди	Недоліки оренди
Фінансовий аспект	Низькі місячні платежі, можливість оновлення капіталу без залучення кредитів	Не стабільність цін в Україні та світі, можливість постійного підвищення орендних ставок або рентної плати, немає накопичення власного капіталу
Відповідальність	Всі ризики за несправність або неналежність майна залишається на власникові, за виключенням навмисних дій орендаря.	Можливе обмеження щодо прав на користування майном з боку орендодавця.
Зручність	Простота процесу пошуку та отримання майна в оренду, можливість вибору відповідно до власних потреб та бюджетів.	Стабільне витрачання грошових коштів на майно, яке не є власністю орендаря.
Ремонт та поліпшення	Відсутність відповідальності за будь-які витрати на технічне обслуговування чи ремонт, у випадках, коли це передбачено договором.	Частіше орендарі не можуть вносити зміни по відношенню до орендованого об'єкта.

**Джерело: узагальнено автором [11].*

Облікова політика ТОВ «МЛ «ДІЛА» передбачає сукупність принципів, методів і процедур, які застосовуються для створення і подання фінансової звітності. Документальне оформлення облікової політики медичної лабораторії «ДІЛА» представлене у вигляді «Наказу про облікову політику», який після його затвердження керівництвом набуває статусу юридичного документу. Даний Наказ являється основним внутрішнім документом, яким регулюється підприємство облікового ходу на ТОВ та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками медичної лабораторії.

На ТОВ «МЛ «ДІЛА» Наказ про облікову політику складається з таких розділів:

- організація бухгалтерської служби;
- облікова політика;
- організаційно-технічні аспекти.

Серед елементів облікової політики (це обраний спосіб ведення обліку конкретного об'єкта) стосовно орендованого майна медичної лабораторії «ДІЛА» варто зазначати [16]:

- умови включення орендованого майна на баланс (на баланс орендодавця чи орендаря);
- показник ліквідаційної вартості;
- методику встановлення строку корисного використання орендованих об'єктів;
- особливості формування амортизаційної політики, націленої на сприяння процесу відтворення, яка є необхідною складовою облікової політики власника майна, тобто орендодавця, з метою акумуляції необхідних для оновлення ресурсів;
- методику розрахунку орендних платежів, оскільки саме від неї залежить сума платежу, нарахованого у звітному періоді;
- визначення ставки дисконтування;
- метод оцінки результатів проведених ремонту, модернізації, добудування й інших видів поліпшення активів з права користування та інших необоротних активів;
- порядок відображення в обліку орендних платежів у випадку викупу орендованого майна до кінця дії договору оренди (у складі витрат майбутніх періодів або на зменшення власних джерел).

Вдосконалення облікової документації і документообороту має здійснюватися в таких напрямках [25]:

- підвищення оперативності оформлення та обробки інформації процесу оренди;
- підвищення рівня об'єктивності аналітичної інформації, що міститься в документації;
- підвищення контролю по обліку надходження вибуття орендованих основних засобів;
- економія витрат ресурсів та праці документування та обробку документів.

Варто покращити обліковий процес оренди шляхом затвердження методичних рекомендацій з обліку орендних операцій на ТОВ «МЛ «ДІЛА».

Початковою ланкою в системі організації первинного обліку на підприємстві орендних операцій є договір. Договір оренди за своєю суттю є документом, який регулює правовідносини сторін щодо нарахування й виплати орендної плати.

За договором оренди орендодавець передає або зобов'язується передати орендареві нерухомість у користування за плату на встановлений період. Тобто згідно з визначенням основні ознаки договору оренди, які важливі для обліку положення договору оренди наступні [31]:

- вартість переданого майна;
- розмір орендної плати, порядок її нарахування (сплати) та індексації, якщо передбачено;
- порядок обслуговування, відновлення та поліпшення орендованого об'єкта;
- термін, на який укладено договір оренди - передача майна в тимчасове користування, а не у власність;
- умови повернення орендованого об'єкта - обов'язкове повернення майна орендодавцеві після закінчення строку дії договору або при його достроковому розірванні.

Дуже важливо з метою оподаткування, щоб договір містив чіткі умови нарахування орендного платежу – дату, періодичність, форму повідомлення або підтвердження тощо.

На ТОВ «МЛ «ДІЛА» договір оренди нерухомого майна формується у письмовій формі, а якщо договір укладається на три роки і більше, він повинен бути завірений нотаріусом (ст. 793 Цивільного Кодексу). Право оренди за договором зі строком дії три роки і більше також підлягає держреєстрації (ст. 794 ЦК), яка реалізується за правилами, прописаними у Законі № 1952 та Порядку № 1127.

Технічна сторона облікового процесу полягає у виборі форми бухгалтерського обліку, яка залежить від порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації про об'єкти та суб'єкти орендних відносин і стан розрахунків за даними операціями. Під формою ведення бухгалтерського обліку орендних операцій на підприємстві розуміють сукупність реєстрів, які застосовуються у визначеній послідовності та взаємодії для обліку із використанням принципу подвійного запису [26].

Систему реєстрів бухгалтерського обліку ТОВ «МЛ «ДІЛА» обирають з дотриманням єдиних засад обліку та з урахуванням особливостей технології обробки облікових даних відповідно до вимог стандартів.

2.2. Методика обліку орендної плати та відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності ТОВ «МЛ «ДІЛА»

Сучасна глобалізація, віддзеркалена в міжнародній економіці через світову інтеграцію бізнесу та капіталу, ставить підвищені вимоги до якісних показників, неупередженості, своєчасності, повноти, достовірності та зіставлення облікових даних. Використання теперішніх вимог сприятиме зниженню витрат, які пов'язані з підготовкою та складанням фінансової звітності, формуванню і застосуванню в обліку сучасного методичного інструментарію, у тому числі щодо механізму орендних операцій.

Оренда в сучасна умовах являє собою структуру виробництва, сформованої на передачі на певний строк і з поверненням застосування основних фондів і оборотних коштів на основі добровільності та рівноправності сторін з ціллю виготовлення товарів (робіт, послуг) і отримання прибутку.

ТОВ «МЛ Діла» являється однією з найбільших мереж лабораторій в країні, якій потрібні приміщення для розширення власного бізнесу та зростанню доходів при мінімальних затратах, саме тому компанія у власній господарській діяльності активно використовує можливість орендувати майно (приміщення). На даний момент підприємство орендує близько двохсот офісних, виробничих та складських приміщень. Договори оренди приміщення, як правило, укладаються на фіксовані періоди строком від 1 до 7 років та можуть передбачати подовження оренди за згодою сторін. Компанія веде облік орендних операцій згідно з МСФЗ 16 [29].

Варто зауважити, що одним із основних моментів даного стандарту та обліку орендних операцій згідно нього є зміни у встановленні терміну оренди. Тут якраз виникає одне з найсуттєвіших та складних питань - визначення терміну оренди, адже, по-перше, орендар може застосовувати спрощену систему, тобто він може не визнавати на балансі у себе актив як право користування та може не керуватися МСФЗ 16 у разі [36]:

– короткострокової оренди (≤ 12 місяців за відсутності опціону на купівлю) незалежно від вартості цього об'єкта;

– оренди, де об'єкти оренди, а точніше базовий актив, є малоцінним.

Згідно цієї інформації ТОВ «МЛ «Діла» обліковує активи з права користування якщо термін дії договір більший за 12 місяців, а базовий актив не є малоцінним.

Для реалізації розрахунків з орендних операцій перед усім компанія розраховує балансову вартість активів та зобов'язань. Активи, що виникають за договорами оренди, спочатку оцінюються за первісною вартістю.

Активи у формі права користування компанії оцінюють за первісною вартістю, яка формується з наступних показників:

- суму первісної оцінки зобов'язання з орендних операцій;
- орендні платежі на дату початку оренди чи до неї, за вирахуванням отриманих стимулюючих платежів за орендою (чиста орендна плата без податків та інших платежів) згідно договору;
- будь-які первісні прямі витрати, які пов'язані з орендованим активом; та
- витрати на відновлення активу до стану, який диктується умовами договорів оренди.

Активи у формі права користування, як правило, амортизуються лінійним методом протягом терміну корисного використання активу або строку дії орендних договорів, залежно від того, який з них закінчиться швидше.

Втой же момент орендар оцінює зобов'язання з оренди з поступовим зниженням (продисконтовані) вартості орендних платежів, які варто сплачувати протягом дії договору. І подібно до діючих правил обліку фінансової оренди, за будь-якої форми оренди до витрат періоду потраплятимуть витрати на амортизацію базового активу (зазвичай включаються до витрат операційної діяльності) та фінансові витрати на залишок зобов'язання з оренди [22].

ТОВ «МЛ «ДІЛА» веде розрахунки в програмному забезпеченні MS Excel.

За умови оренди лабораторного приміщення з 11 лютого 2022 року терміном на 2 роки з щомісячною платою наперед 45 тис. грн, орендар на дату укладання договору залучав фінансування на умовах 13,45% річних або близько 1,0% на місяць за методом складного відсотка.

Розрахунок первісної вартості активу з права користування та орендного зобов'язання ТОВ «МЛ «ДІЛА» здійснює за допомогою функції PV(1) в програмі MS Excel (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Вихідні дані для початкових розрахунків первісної вартості
активу з права користування та орендного зобов'язання по договору оренди
ТОВ «МЛ «ДІЛА»**

Вихідна інформація		Розрахункові дані	
Дата початку оренди	11.02.2022	Кількість повних періодів	23,0
Початок нарахування орендної плати	11.02.2022	Ставка дисконту за місяць	0,0
Дата закінчення оренди по договору	31.01.2024	Індекс розрахунків	1,0
Очікувана дата закінчення	31.01.2024		
Період платежів	Місяць		
Річна ставка дисконту	13,4%	Забезпечення (приведена вартість)	0,0
Орендна плата за місяць, грн	45 000,00		
Валюта розрахунків (еквівалент)	грн.	Приведена вартість зобов'язань	924 208 ₴
Орендна плата в валюті	0		
Строки розрахунків	передоплата	Первісна вартість активу	969 208 ₴
Залишкова вартість при вибутті	0		
Початкові витрати при укладанні договору	0		
Гарантійний платіж	45 000		

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

$$-PV(1,0\%;23;45000;0;1) = 924\,208 \text{ грн (1),}$$

де 1,0% — місячна відсоткова ставка за формулою складного відсотка (річна ставка 13,45%, а ставка за місяць $(1+0,1345)^{1/12} - 1 = 1,00\%$);

23 — кількість періодів (2 роки в місяцях);

45 000 — місячна орендна плата без ПДВ;

45 000 — гарантійний платіж;

0 — баланс після останньої виплати;

1 — індекс, що свідчить про платежі на умовах передоплати [6, с.163].

Таким чином, теперішня вартість орендних платежів - це приведена до поточного моменту, за допомогою дисконтної ставки, вартість платежів, сплата яких передбачена в майбутньому (протягом двох років експлуатації приміщення). Зазначений метод дисконтування реалізується за допомогою орендної ставки відсотка, основними структурними складовими якої є безризикова ставка доходності, надбавка за ризики та інфляційна складова, спрямована на компенсацію втрат при знеціненні активів.

Орендна ставка відсотка, визначена при первісній оцінці довгострокового зобов'язання з оренди, перегляду не підлягає. Але при зміні грошових потоків залишкове сальдо по довгостроковим зобов'язанням підлягає переоцінці на засадах повторно перерахованої орендної ставки відсотка. Якщо орендну ставку встановити неможливо, застосовується та ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або, якщо її неможливо встановити, ставка, яку на початок строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та за подібною гарантією [33].

При укладанні договорів оренди між ТОВ «МЛ ДІЛА» та іншим суб'єктом господарювання у більшості випадках є гарантійний платіж, який виступає авансовим платежем за відсутності порушень виконання умов договору та зараховується компанії в якості сплати орендних послуг за останній місяць користування майном.

Звідси виникає різниця між первісною вартістю зобов'язань та первісною вартістю активів на суму гарантійного платежу, а саме при визначенні первісної вартості активів додається сума гарантійного платежу і відповідно у графіках розрахунків активів та зобов'язань, зобов'язань виникає менше на один місяць ніж активів.

В решті договорах компанії гарантійний платіж виступає забезпечувальний гарантійний платіж у випадку не настання події, в забезпечення якої він був наданий (пошкодження майна), підлягає обов'язковому поверненню орендарю після закінчення терміну дії договору [23].

З урахуванням щомісячної орендної плати та відсоткової ставки, компанія за допомогою програми MS Excel формує графіки орендних платежів (табл. 2.3) в розрізі наступних показників [39]:

- 1) сума зобов'язання з оренди на початок періоду (для першого періоду ця сума дорівнює первісній оцінці орендного зобов'язання, а для подальших періодів - сумі зобов'язань на кінець попереднього періоду);
- 2) орендний платіж (дорівнює щомісячній орендній платі);
- 3) фінансові витрати це сума процентів, яку сплачує компанія на протязі строку оренди за користування приміщенням [28]. Фінансові витрати (формується розрахунковим шляхом = (зобов'язання на початок періоду за мінусом орендного платежу помножені на індекс розрахунків) помножити на щомісячну відсоткову ставку;
- 4) погашення зобов'язання (утворюються розрахунковим шляхом = орендний платіж за період за вирахуванням фінансових витрат періоду);
- 5) сума зобов'язання з оренди на кінець періоду (отримують розрахунковим шляхом = сума зобов'язання на початок періоду за вирахуванням погашення зобов'язання);
- 6) дисконтована вартість платежів (дорівнює приведеній вартості кожного орендного платежу на дату початку оренди та їх суми за весь строк оренди).

Орендна ставка – це ставка відсотка, яку орендар сплатив би, щоб позичити на схожий термін та зі схожим забезпеченням коштів, які потрібні для того, щоб одержати актив, за вартістю подібний до активу з права користування за схожих економічних умов [1]. В договорах оренди компанії, орендна ставка процента - це ставка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій (ринковій) вартості об'єкта оренди на початок терміну орендних договорів.

Первісна оцінка активу з права користування в нашій ситуації дорівнює сумі оцінці орендного зобов'язання та гарантійного платежу, який являється оплатою за останній місяць оренди приміщення.

Таблиця 2.3

Графік орендних платежів згідно умов договору

ТОВ «МЛ «Діла»

№ 3/П	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періоду	Орендний платіж за період за договором, грн./міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов'язання з оренди на кінець періоду
Початок оренди	11.02.2022					924 208
1	31.01.2022					
2	28.02.2022	924 208	45 000	9 292	35 708	888 501
3	31.03.2022	888 501	45 000	8 915	36 085	852 416
4	30.04.2022	852 416	45 000	8 534	36 466	815 949
5	31.05.2022	815 949	45 000	8 148	36 852	779 098
6	30.06.2022	779 098	45 000	7 759	37 241	741 856
7	31.07.2022	741 856	45 000	7 365	37 635	704 222
8	31.08.2022	704 222	45 000	6 967	38 033	666 189
9	30.09.2022	666 189	45 000	6 565	38 435	627 754
10	31.10.2022	627 754	45 000	6 159	38 841	588 913
11	30.11.2022	588 913	45 000	5 749	39 251	549 662
12	31.12.2022	549 662	45 000	5 334	39 666	509 996
13	31.01.2023	509 996	45 000	4 915	40 085	469 911
14	28.02.2023	469 911	45 000	4 491	40 509	429 401
15	31.03.2023	429 401	45 000	4 063	40 937	388 464
16	30.04.2023	388 464	45 000	3 630	41 370	347 094
17	31.05.2023	347 094	45 000	3 193	41 807	305 287
18	30.06.2023	305 287	45 000	2 751	42 249	263 038
19	31.07.2023	263 038	45 000	2 304	42 696	220 343
20	31.08.2023	220 343	45 000	1 853	43 147	177 196
21	30.09.2023	177 196	45 000	1 397	43 603	133 593
22	31.10.2023	133 593	45 000	936	44 064	89 529
23	30.11.2023	89 529	45 000	471	44 529	45 000
24	31.12.2023	45 000	45 000	0	45 000	0

*Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.

Нарахування амортизації права користування на ТОВ «МЛ «Діла» головним активом в рамках оренди, розрахованої за методом рівномірного списання, відрізнятиметься від амортизації інших активів. Орендні витрати, нараховані на зобов'язання з оренди та амортизацію права користування основним активом за кожний звітний період, ТОВ «МЛ «Діла» відображає у звіті про фінансові результати (звіт про сукупні доходи) в одному рядку загальною сумою. Суму нарахованої

амортизації активу з права користування (табл. 2.4) за кожний звітний період становитиме: $969\,208 / 24 = 40\,384$ грн щомісяця [33].

Таблиця 2.4

Амортизація активу з права користування згідно договору оренди

ТОВ «МЛ «Діла»

№ З/П	Дата	Строк використання	Первісна вартість	Амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
	11.02.2022		969 208			
1	31.01.2022					
2	28.02.2022	24	969 208		40 384	40 384
3	31.03.2022	23	969 208		40 384	80 767
4	30.04.2022	22	969 208		40 384	121 151
5	31.05.2022	21	969 208		40 384	161 535
6	30.06.2022	20	969 208		40 384	201 918
7	31.07.2022	19	969 208		40 384	242 302
8	31.08.2022	18	969 208		40 384	282 686
9	30.09.2022	17	969 208		40 384	323 069
10	31.10.2022	16	969 208		40 384	363 453
11	30.11.2022	15	969 208		40 384	403 837
12	31.12.2022	14	969 208		40 384	444 221
13	31.01.2023	13	969 208		40 384	484 604
14	28.02.2023	12	969 208		40 384	524 988
15	31.03.2023	11	969 208		40 384	565 372
16	30.04.2023	10	969 208		40 384	605 755
17	31.05.2023	9	969 208		40 384	646 139
18	30.06.2023	8	969 208		40 384	686 523
19	31.07.2023	7	969 208		40 384	726 906
20	31.08.2023	6	969 208		40 384	767 290
21	30.09.2023	5	969 208		40 384	807 674
22	31.10.2023	4	969 208		40 384	848 057
23	30.11.2023	3	969 208		40 384	888 441
24	31.12.2023	2	969 208		40 384	928 825
25	31.01.2024	1	969 208		40 384	969 208

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

При обліку оперативної оренди ТОВ «МЛ «Діла», відображає отриманий актив за договором оренди і акту-прийому передачі на рахунку Дт 118 «Орендовані необоротні активи» за балансовою і первісною вартістю. Відзначимо, що на ТОВ «МЛ «Діла» передача активу назад, також оформляється актом прийому-передачі і даний актив оперативної оренди списується з рахунку орендаря Кт 118. Інформація

про доходи та витрати, пов'язані з об'єктами оперативної оренди, формуються та відображається в примітках до фінансової звітності.

Орендні платежі на ТОВ «МЛ «Діла» відповідно до договору віддзеркалюються в складі витрат звітного періоду. Витрати на оренду в бухгалтерському обліку за фактом нарахування відображаються щомісяця, щокварталу, в залежності від умов діяльності та величини операційного циклу підприємства, незалежно від оплати.

При взятті в оренду приміщення ТОВ «МЛ «Діла» інколи здійснює ремонт в приміщенні. Ремонти діляться на поточні і капітальні. Якщо компанія реалізує поточний ремонт, то орендодавець в більшості випадків відшкодовує понесені витрати орендарем. Відповідно, якщо в ході господарської діяльності орендаря у нього виникають витрати на ремонт і / або модернізацію активу оперативної оренди, то такі витрати, компанія відображає на Кт 91 «Загальновиробничі витрати». Орендар витрати на капітальний ремонт капіталізує на рахунок 153 «Придбання (виготовлення) необоротних активів». Після закінчення капітального ремонту і оформлення всієї необхідної документації рахунок 153 «Придбання (виготовлення) необоротних активів» кредитується в рахунок 118 «Інші необоротні матеріальні активи».

При поверненні орендованого активу (приміщення) орендодавцеві частка витрат, понесених орендарем на капітальний ремонт, залежать від того, яку величину і чи взагалі погодив орендодавець відшкодування витрат на проведення капітального ремонту. Якщо така згода є, то компанія має право вимагати оплату за незамортизовану частину вартості капітального ремонту. При надходженні грошей або при поверненні орендодавцю об'єкта оренди, в якому проведено ремонтні роботи, компанія формує класичні проводки, як і при продажу основних засобів. Якщо ж капітальний ремонт здійснювався без отримання згоди орендодавця на їх компенсацію, то при поверненні об'єкта оренди орендодавець незамортизовану частину таких витрат відразу відносить на рахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності». Крім того, в момент передачі об'єкта оренди орендодавець на незамортизовану частину самостійно проведених покращень нараховує ПДВ. Таке

нарахування проводиться в обліку так: Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» - Кт 641 «Розрахунки за податками / ПДВ» [19].

Базові бухгалтерські проводки орендних операцій при визнанні активів та зобов'язань наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Облік орендних операцій в обліку на ТОВ «МЛ «ДІЛА»

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Укладено договір оренди приміщення згідно договору	118 «Актив із права оренди майна»	530 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	969 208
2	Виділено поточну частину орендних зобов'язань	530 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	614 «Поточна частина довгострокових зобов'язань з оренди»	454 294
3	Отримано ГП	118 «Актив із права оренди майна»	39 «Витрати майбутніх періодів»	45 000
4	Нараховано амортизацію за поточний місяць	91 «Загальновиробничі витрати»	138 «Амортизація прав оренди майна»	40 384
5	Відображено фінансові витрати за поточний місяць	95 «Фінансові витрати»	614 «Поточна частина довгострокових зобов'язань з оренди»	9 292
6	Нараховано чергові зобов'язання з оренди згідно актів	614 «Поточна частина довгострокових зобов'язань з оренди»	615 «Чергові розрахунки з оренди»	45 000
7	Перераховано орендну плату за поточний місяць	615 «Чергові розрахунки з оренди»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	45 000
8	Частину довгострокових зобов'язань переведено у поточні	530 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	614 «Поточна частина довгострокових зобов'язань з оренди»	40 509

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

24 лютого 2022 року почалась війна в Україні, яка мала надзвичайний вплив на функціонування вітчизняних компаній в т.ч. на ТОВ «МЛ «Діла», і відповідно на стосунки "орендодавець-орендар". За загальним правилом орендну плату варто сплачувати, навіть під час дії воєнного стану, але є деякі виключення, які передбачені законодавством України або можуть бути прямо передбачені в договорах оренди [41]. Варто звернути увагу на те, що українськими нормативно-правовими актами

передбачено можливість зміни розміру компенсації за оренду, або навіть повне звільнення від її сплати, зокрема за нормами ЦКУ [44]:

- наймач має право вимагати зниження орендної плати, якщо через обставини, за які він не відповідає, можливість користування майном істотно знизилась [44, п. 4 ст. 762];
- наймач звільняється від плати за користування майном за весь період, протягом якого майно не могло бути використане ним через обставини, за які він не відповідає [44, п. 6 ст. 762].

Вище сказане є надзвичайно актуальними під час війни для діяльності ТОВ «МЛ «Діла», що і підтверджує прийняті управлінські рішення щодо здійснення орендних оплат згідно договорів та укладених додаткових угод.

На практиці в орендних договорах сторони встановлюють порядок дій в умовах форс-мажорних обставин. Перший варіант - відображати за аналогією з карантинними спрощеннями (частково недоречний, адже підхід розроблений виключно під Covid-19, але безпечніший з фіскальних мотивів). Другий - робити перерахунок орендних зобов'язань за звичайними правилами модифікації – з коригуванням орендних активів та зобов'язань [29].

При використанні варіанту № 1 (за аналогіями з карантинними спрощеннями), компанія може використати наступні аргументи:

- поступка з оренди безпосередньо пов'язана з війною, яка на державному рівні визнана форс-мажором;
- в договорі передбачено, що в разі настання форс-мажору умови оплати та розмір компенсації можуть бути скориговані за взаємною згодою орендаря та орендодавця;
- поступка стосується періоду в межах дії воєнного стану;
- інших змін в початкових договірних умовах не передбачено.

В результаті дослідження було встановлено, що ТОВ «МЛ «Діла» в якості ключового аргументу наводить той факт, що знижка надається саме на період воєнних дій для компенсації поточних втрат, практично нівелюючи визнані витрати з оренди, щодо яких можуть виникнути дискусії з податківцями.

Після узгодження з орендодавцем змінних платежів, базові розрахунки наведені в табл. 2.6 не змінюються. Але у графіку погашення зобов'язань появляється ще один показник - змінний орендний платіж з урахуванням фактичних сум до сплати зі знижкою та звільненням (табл. 2.6). Поточні зобов'язання коригуються через прибутки/збитки на суму знижки чи поступки.

Таблиця 2.6

Графік орендних платежів при використанні змінних платежів компанією

№	Дата	Сума зобов. на поч. періоду	Орендний платіж, грн./міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов. на кін. Періоду	Змінні платежі	Фактичні платежі
	11.02.2022					924 208		
1	31.01.2022							
2	28.02.2022	924 208	45 000	9 292	35 708	888 501		45 000
3	31.03.2022	888 501	45 000	8 915	36 085	852 416	(45 000)	-
4	30.04.2022	852 416	45 000	8 534	36 466	815 949	(22 500)	22 500
5	31.05.2022	815 949	45 000	8 148	36 852	779 098	(22 500)	22 500
6	30.06.2022	779 098	45 000	7 759	37 241	741 856	(22 500)	22 500
7	31.07.2022	741 856	45 000	7 365	37 635	704 222	(13 500)	31 500
8	31.08.2022	704 222	45 000	6 967	38 033	666 189	-	45 000
9	30.09.2022	666 189	45 000	6 565	38 435	627 754	-	45 000
10	31.10.2022	627 754	45 000	6 159	38 841	588 913	-	45 000
11	30.11.2022	588 913	45 000	5 749	39 251	549 662	-	45 000
...	...	...	...	...	...	...	...	...

**Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.*

При застосуванні підходу 2 повинні виконуватися такі умови як підписання додаткової угоди про такі самі знижки, а також визнання в обліковій політиці вказаних змін як модифікацію договору оренди у зв'язку з наданими орендодавцем звільненнями від орендної плати.

В результаті дослідження було встановлено, що ТОВ МЛ «Діла» застосовує підхід 2, а обґрунтуванням модифікації є укладання додаткової угоди до базового договору оренди про зниження орендної плати на встановлений термін (понад 6 місяців).

Таким чином, зазначена ситуація цілком підпадає під визначення модифікації за МСФЗ 16 [29]: зміна компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди.

За таких обставин, на дату модифікації (01.04.2022 р.) варто перерахувати орендний актив та орендне зобов'язання з огляду на нові умови (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Графік орендних платежів при використанні змінних платежів компанією

Дата	Модифікація	Сума зобов'язання з оренди на початок періода	Орендний платіж за період за договором, грн./міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов'язання з оренди на кінець періода
11.02.2022						924 208,37
31.01.2022						
28.02.2022		924 208	45 000	9 292	35 708	888 501
31.03.2022		888 501	45 000	8 915	36 085	852 416
30.04.2022	- 426 208	426 208	22 500	4 267	18 233	407 975
31.05.2022		407 975	22 500	4 074	18 426	389 549
30.06.2022		389 549	22 500	3 879	18 621	370 928
31.07.2022		370 928	22 500	3 683	18 817	352 111
31.08.2022		352 111	22 500	3 484	19 016	333 094
30.09.2022		333 094	22 500	3 283	19 217	313 877
31.10.2022		313 877	22 500	3 080	19 420	294 457
30.11.2022		294 457	22 500	2 874	19 626	274 831
31.12.2022		274 831	22 500	2 667	19 833	254 998
31.01.2023		254 998	22 500	2 457	20 043	234 955
28.02.2023		234 955	22 500	2 245	20 255	214 701
31.03.2023		214 701	22 500	2 031	20 469	194 232
30.04.2023		194 232	22 500	1 815	20 685	173 547
31.05.2023		173 547	22 500	1 596	20 904	152 644
30.06.2023		152 644	22 500	1 375	21 125	131 519
31.07.2023		131 519	22 500	1 152	21 348	110 171
31.08.2023		110 171	22 500	927	21 573	88 598
30.09.2023		88 598	22 500	699	21 801	66 797
31.10.2023		66 797	22 500	468	22 032	44 765
30.11.2023		44 765	22 500	235	22 265	22 500
31.12.2023		22 500	22 500	0	22 500	0

**Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.*

Відповідно, графік оновлюється з урахуванням нових орендних платежів (з 50% знижкою за квітень - вересень). Станом на 01.04.2022 р. отримуємо нову дисконтовану вартість орендних платежів з урахуванням поступок, що належало сплатити за період від дати модифікації до завершення дії договору. Нова дисконтована вартість орендних платежів на 01.04.2022 року склала 779 976 грн.

Саме з урахуванням цієї суми побудовано оновлений графік платежів з оренди, а різниця між попередньою і оновленою оцінкою орендного зобов'язання - (426 208) грн.

Первісна вартість орендного активу також потребує зменшення на відповідну суму – 426 208 грн, що впливає на подальший розрахунок амортизації (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Амортизація активу з права користування після модифікації

Дата	Строк викор.	Первісна вартість	Модифікація	Амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
01.01.2022		969 208				
31.01.2022						
28.02.2022	24	969 208		40 384	40 384	928 825
31.03.2022	23	969 208		40 384	80 767	888 441
30.04.2022	22	969 208	(426 208)	21 011	101 778	441 223
31.05.2022	21	543 000		21 011	122 789	420 212
30.06.2022	20	543 000		21 011	143 799	399 201
31.07.2022	19	543 000		21 011	164 810	378 191
31.08.2022	18	543 000		21 011	185 820	357 180
30.09.2022	17	543 000		21 011	206 831	336 170
31.10.2022	16	543 000		21 011	227 842	315 159
30.11.2022	15	543 000		21 011	248 852	294 148
31.12.2022	14	543 000		21 011	269 863	273 138
31.01.2023	13	543 000		21 011	290 873	252 127
28.02.2023	12	543 000		21 011	311 884	231 117
31.03.2023	11	543 000		21 011	332 895	210 106
30.04.2023	10	543 000		21 011	353 905	189 095
31.05.2023	9	543 000		21 011	374 916	168 085
30.06.2023	8	543 000		21 011	395 926	147 074
31.07.2023	7	543 000		21 011	416 937	126 064
31.08.2023	6	543 000		21 011	437 947	105 053
30.09.2023	5	543 000		21 011	458 958	84 042
31.10.2023	4	543 000		21 011	479 969	63 032
30.11.2023	3	543 000		21 011	500 979	42 021
31.12.2023	2	543 000		21 011	521 990	21 011
31.01.2024	1	543 000		21 011	543 000	-

**Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.*

Враховуючи вищезазначене, у випадку модифікації доцільно виконувати таку послідовність дій:

- 1) перерахунок орендного зобов'язання;
- 2) коригування наявного орендного зобов'язання;

3) коригування наявного активу з права користування;

4) виділення поточного орендного зобов'язання;

5) відображення операцій з огляду на оновлений графік орендних платежів та розрахунку амортизації на рахунках бухгалтерського обліку.

Без письмової згоди з боку орендодавця на звільнення чи знижку з оренди проводити ні модифікацію, ні визнавати змінні платежі підстави відсутні. Компанія проводить відповідні зміни тільки при наявності письмової угоди — визначається з підходом і застосовує його для всіх подібних ситуацій.

Документами для операцій з оперативної оренди є [16]:

- договір;
- акт приймання-передачі предмета договору оренди;
- акт приймання-передачі послуг (оренда майна);
- рахунок від орендодавця на сплату послуг;
- інші документи, що підтверджують надання послуг.

2.3. Відображення інформації про орендні операції у фінансовій звітності

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», примітки є важливим елементом фінансової звітності, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик тощо. Дослідивши вимоги цього стандарту щодо розкриття інформації у примітках, компанія розкриває у примітках більш детальну розбивку поданих рядків у звіті про фінансовий стан щодо оренди. ТОВ «МЛ «Діла» подає примітки до фінансової звітності у впорядкованому вигляді. Тобто до статті, що відноситься орендних операцій, поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід і прибутки та збитки, звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, компанія робить посилання на всі пов'язані примітки, де розміщена відповідна інформація [18].

Орендар подає у звіті про фінансовий стан та розкриває відповідну інформацію у примітках:

1. Активи у формі права користування окремо від інших активів.

2. Зобов'язання з оренди окремо від інших зобов'язань.

У звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід орендар подає процентну витрату за зобов'язанням з оренди окремо від амортизації активу у формі права користування. Процентна витрата за зобов'язанням з оренди є частиною витрат з фінансування, які згідно з МСБО 1 "Подання фінансової звітності" подаються окремо у звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід.

У звіті про рух грошових коштів ТОВ «МЛ «Діла» розкриває інформацію щодо руху грошових коштів від операційної діяльності - короткострокові та змінні орендні платежі, не включені до орендної зобов'язання, а також платежі за малоцінними об'єктами.

Розкриття інформації щодо орендних відносин в обліковій політиці компанії з боку орендаря згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 2.2.1 на базі звітності ТОВ МЛ «Діла» за період, що закінчився 31 грудня 2022 року [43].

Приклад 2.2.1

ТОВ МЛ «Діла»

«Примітки до фінансової звітності за період, що закінчився 31 грудня 2022 року

ТОВ МЛ «Діла»

<...>

Основні принципи облікової політики

<...>

Оренда

На початку дії договору Компанія оцінює чи є договір орендою, або чи містить договір оренду. Договір містить ознаки оренди, якщо договір передає право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію.

Компанія як орендар

На дату початку оренди Компанія визнає актив з права користування як окрему категорію непоточних активів та орендне зобов'язання.

На дату початку оренди Компанія оцінює актив з права користування за собівартістю, що включає [43]:

- а) суми первісної оцінки орендного зобов'язання за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату;
- б) будь-яких орендних платежів, здійснених на, або до дати початку оренди, за вирахуванням отриманих знижок;
- в) будь-які первісні прямі витрати, понесені орендарем(у тому числі витрати на поліпшення базових активів, визнаних у складі активів на дату першого застосування МСФЗ); та
- г) оцінку витрат, які будуть понесені орендарем у процесі демонтажу та переміщення базового активу, відновлення місця, на якому він розташований, або відновлення базового активу до стану, що вимагається умовами оренди.

Після дати початку оренди Компанія оцінює актив з права користування, застосовуючи модель собівартості.

Для застосування моделі обліку за собівартістю Компанія оцінює актив у формі права користування за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення.

5. Основні положення облікової політики (продовження)

При амортизації активу в формі права користування (АПК), Компанія керується МСБО 16 Основні засоби. Застосовується прямолінійний метод амортизації АПК, строк амортизації такого активу визначається на підставі терміну дії договору оренди. Витрати, понесені до укладання договору або з метою продовження строку користування базовим активом на умовах оренди, визнаються як окремі компоненти активів з права користування відповідно до п.13 МСБО 16, та можуть мати власний строк амортизації, що не повинен перевищувати очікуваний строк оренди за відповідним договором.

На дату початку оренди Компанія визнає зобов'язання з оренди, оцінені за теперішньою вартістю орендних платежів, що мають бути здійснені протягом строку оренди. Орендні платежі дисконтуються з використанням процентної ставки, закладеної в договорі оренди, якщо така ставка може бути легко визначена. Якщо таку ставку визначити неможливо, Компанія використовує середньозважену відсоткову ставку за якою Компанія могла отримати кредит у звітному чи попередньому

календарному році за результатами переговорів, зазвичай такою ставкою є ставка за кредитами банків, іншими запозиченнями, отриманими на ринкових умовах і чинними на початок дії договору оренди. Якщо кредити не отримувались і не планувались до отримання, то береться середня за попередній квартал процентна ставка за довгостроковими кредитами банку у відповідній валюті для суб'єктів господарювання, опублікована на офіційному сайті НБУ <https://bank.gov.ua/>.

Компанією передбачається два звільнення від визнання – відносно оренди активів з низькою вартістю і короткострокової оренди. Компанія розглядає можливість визнавати малоцінними об'єкти оренди вартістю менше 150 000 грн. По договорах з такими активами, в момент укладання договору орендні активи та зобов'язання не визнаються. Витрати відносяться на виробничі, адміністративні або збутові відповідно до цільового використання базових активів Компанією по мірі нарахування чергових платежів до сплати.

Після початку оренди орендар оцінює орендне зобов'язання [43]:

- а) збільшуючи балансову вартість на відсоткові витрати за фінансовим орендним зобов'язанням;
- б) зменшуючи балансову вартість на суми здійснених орендних платежів; та
- в) переоцінюючи балансову вартість з метою відобразити будь-які переоцінки або модифікації оренди або з метою перегляду фіксованих платежів за МСФЗ 16 [29].

Після дати початку оренди орендар визнає у прибутку / збитку такі обидві складові:

- а) відсоток за орендним зобов'язанням; та
- б) змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання періоду.

Тимчасові знижки, отримані в періоді оренди, що не носять довготривалого характеру (до 6 місяців після дати узгодження), визнаються у складі інших доходів/витрат в місяці їх фактичного отримання та використання.

Якщо орендований актив повністю використовується з метою створення (спорудження) кваліфікованого активу, амортизація орендних активів та фінансові відсотки за таким орендним зобов'язанням відносяться на збільшення балансової вартості створюваного активу відповідно до вимог МСБО 23 «Витрати на позики».

Компанія як орендодавець

Компанія класифікує кожну зі своїх оренд або як операційну оренду, або як фінансову оренду.

Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на базовий актив. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив.

На дату початку оренди Компанія визнає активи, утримувані за фінансовою орендою, у своєму звіті про фінансовий стан та подає їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистій інвестиції в оренду. Компанія визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі моделі, яка відображає сталу періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду.

Орендодавець визнає орендні платежі від операційної оренди як дохід на прямолінійній основі чи будь-якій іншій систематичній основі [43].

<...>»

Розкриття інформації. У примітках орендар докладно розкриває інформацію про свої договори оренди, у яких він є орендарем. Відображення інформації у примітках до фінансової звітності ТОВ «МЛ «Діла» активи з права користування відображені у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Відображення активів з права користування у примітках до фінансової звітності ТОВ «МЛ «Діла»

	Право оренди нерухомості	Право оренди транспортних засобів	Всього
Первісна вартість			
на 01 січня 2021	113 227	2 004	115 231
Надходження	128 695	9 370	138 065
Вибуття	(7 754)	-	(7 754)
Переміщення	2 153	-	2 153
31 грудня 2021	236 321	11 374	247 695
Накопичена амортизація			
на 01 січня 2021	-	(402)	(402)
Амортизаційні відрахування	(69 828)	(1 548)	(71 376)
Вибуття	3 078	-	3 078
31 грудня 2021	(66 750)	(1 950)	(68 700)

Балансова вартість			
на 01 січня 2021	113 227	1 602	114 829
на 31 грудня 2021	169 571	9 424	178 995
Первісна вартість			
на 01 січня 2022	236 321	11 374	247 695
Надходження	117 183	808	117 991
Вибуття	(46 201)	-	(46 201)
Модифікація	(7 498)	-	(7 498)
31 грудня 2022	299 805	12 182	311 987
Накопичена амортизація			
на 01 січня 2022	(66 750)	(1 950)	(68 700)
Амортизаційні відрахування	(103 375)	(1 739)	(105 114)
Вибуття	37 229	-	37 229
31 грудня 2022	(132 896)	(3 689)	(136 585)
Балансова вартість			
на 01 січня 2022	169 571	9 424	178 995
31 грудня 2022	166 909	8 493	175 402

*Джерело: узагальнено автором [43].

До складу зобов'язань з оренди активів віднесено зобов'язання за договорами оренди відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда» [29] наведено в табл. 2.10. Компанія орендує нежитлові приміщення у відповідності до договорів, укладених на термін від 1 до 7 років. Компанія визнає відповідні права на використання активів та зобов'язання з оренди по всім договорам оренди приміщень, укладеним на строк понад 12 місяців.

Таблиця 2.10

Відображення зобов'язань з оренди у примітках до фінансової звітності

ТОВ «МЛ «Діла»

	2022	2021
Борг на початок періоду, в т.ч.:	173 228	111 161
поточна частина	82 108	47 789
довгострокова частина	91 120	63 372
Придбання зобов'язань	117 183	132 615
Модифікація	(7 498)	2 153
Дострокове припинення	(5 302)	(4 837)
Відсоткові витрати	22 086	16 298
Сплачено	(127 820)	(84 162)
Борг на кінець періоду, в т.ч.:	171 877	173 228
поточна частина	92 119	82 108
довгострокова частина	79 758	91 120

*Джерело: узагальнено автором [43].

Висновки до другого розділу

Фінансовий стан підприємства - комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів. Це одна з найважливіших характеристик діяльності кожного підприємства.

Запроваджений МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» створює правові передумови для введення усіх прав користування орендним майном до показників фінансової звітності та забезпечує прозорість інформації щодо зобов'язань з оренди. Відтепер усі публічні компанії, що за власним бажанням використовують міжнародні стандарти для формування фінансової звітності, відображають в балансі інформацію про активи у формі прав користування майном та зобов'язань з оренди.

В теперішніх умовах оренда є одним із альтернативних методів використання нового обладнання, технологій та інших активів без суттєвого відтоку грошових коштів

Компанія ТОВ «МЛ «Діла» з початку війни використовує два підходи для відображення орендних поступок: як змінні орендні платежі та як модифікація. Кожен з цих підходів є належно обґрунтованим, маючи свої переваги і недоліки.

У примітках орендар розкриває детальну інформацію про договори оренди, а саме такі суми за звітний період:

- амортизацію активів у формі права користування;
- фінансові витрати за зобов'язаннями з оренди;
- витрати, які належать до короткострокової оренди;
- витрати, які належать до оренди активів із відносно низькою вартістю;
- витрати, які належать до змінних орендних платежів, не внесених до оцінки зобов'язань із оренди (наприклад, компенсацію комунальних послуг);
- загальний грошовий відтік для договорів оренди;
- приріст активів у формі права користування;
- балансову вартість активів у формі права користування на кінець звітного періоду відповідно до виду базового активу.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ОПЕРАТИВНОЇ ОРЕНДИ МАЙНА НА ТОВ МЛ «ДІЛА»

3.1. Аналіз операцій з оперативної оренди майна на ТОВ МЛ «ДІЛА»

Досліджені у попередніх питаннях економічні особливості реалізації операцій з оренди на ТОВ МЛ «ДІЛА» та специфіка їх відображення в системі бухгалтерського обліку компанії потребує постійного моніторингу даних операцій та контролю за їх проведенням та впливом їх результатів на фінанси-господарську діяльність.

Для здійснення аналізу варто почати перевірку з вивчення умов договору щодо орендних послуг, оскільки саме в даному документі визначені ключові моменти щодо видів орендних операцій, вартості послуг, терміну оренди, методів та термінів розрахунків, умов передачі активів в оренду, та ін., що безпосередньо впливає на відображення усіх цих процесів на рахунках бухгалтерського обліку та звітності, оподаткування зазначених операцій, та на фінансовий результат господарської діяльності підприємств-підписантів даного договору.

Кожен договір - це закріплення обіцянки сторін, яка починає діяти і набуває зобов'язання після підписання. Саме тому надзвичайно важливо з самого початку однозначно встановити порядок виконання робіт, які були обговорені.

При правовому аналізі орендних договорів юристи ТОВ МЛ «ДІЛА» періодично знаходять відсутність істотних пунктів, які мають регламентувати відносини орендаря та орендодавця згідно з нормативно-правовими документами та вимогами МСФЗ 16 [29], згідно якого звітує компанія. Така обставина може надати одній зі сторін лишні повноваження.

Наприклад, пункт в угоді про порядок розірвання наданого активу в оренду. Досадною є ситуація при односторонньому розірванні договору орендодавцем без пояснень і жодних причин і завчасного повідомлення. Як завжди, це реалізується в самий недоречний момент, а особливо коли офіс працівників компанії виставляють на вулицю, чи просять робітників покинути приміщення лабораторії. Саме тому

необхідно заздалегідь прописувати терміни і процедуру повідомлення сторін, щоб розставання носило цивілізований характер.

Орендодавець повинен мати час на пошук нового клієнта, щоб площі не пустували і не губився дохід. Орендарю необхідно надавати певний термін на пошук нового місця і нормальний переїзд. Також необхідно проводити аналіз правових підстав для підвищення орендної плати, надання «канікул» на період ремонту і заселення. Важливий аспект - наявність додаткових платежів за прибирання, світло, Інтернет, які не входять при здійсненні розрахунків з оренди в орендну плату.

Додамо до цього відповідальність за пожежну безпеку, охорону, порядок доступу на територію сторонніх осіб. Повноцінна юридична експертиза договору оренди полягає в грамотному і скрупульозному вивченні всіх ризиків, які потенційно можуть завдати шкоди добропорядного учаснику орендних відносин [31].

На балансі компанії ТОВ «МЛ «Діла» знаходяться такі об'єкти оперативної оренди, як: офісні приміщення, земельні ділянки. Договори оренди приміщення, як правило, укладаються на фіксовані періоди строком від року до 2 років, але можуть передбачати продовження оренди за згодою сторін, а договори оренди землі від 25 до 50 років. У таблиці 3.1 наведено аналіз активів у формі права користування на основі даних з дод. В, Г за 2021-2022 роки.

Таблиця 3.1

Аналіз активів у формі права користування ТОВ «МЛ «Діла»

Назва статті	2021	2022	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
Активи у формі права користування	-	-	-	-
Первісна вартість на початок року	115 231	247 695	132 464	215%
Надходження	138 065	117 991	- 20 074	85%
Вибуття первісної вартості	- 7 754	-46 201	- 38 447	596%
Модифікація	2 153	-7 498	- 9 651	-348%
Первісна вартість на кінець року	247 695	311 987	64 292	126%
Амортизаційні відрахування на початок року	- 402	-68 700	- 68 298	17090%
Амортизаційні відрахування	- 71 376	-105 114	- 33 738	147%
Вибуття амортизації	3 078	37 229	34 151	1210%
Амортизаційні відрахування на кінець року	- 68 700	-136 585	- 67 885	199%
Балансова вартість на початок року	114 829	178 995	64 166	156%
Балансова вартість на кінець року	178 995	175 402	- 3 593	98%

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

Аналізуючи дані таблиці 3.1, можна сказати, що первісна вартість активів у формі права користування збільшилась на 26% – 64 292 тис грн, порівнюючи з 2021 роком, це пов'язано з надходженням нових договорів. У компанії значно зросло вибуття первісної вартості через часткове дострокове розірвання договорів оренди, а також присутністю модифікації - зниженням орендної плати у зв'язку з початком воєнних дій на території України. Амортизація даних договорів змінювалась відносно первісної вартості протягом звітних періодів. А підсумовуючи балансові вартості активів, то в 2022 році вони знизились на 2 % у порівнянні з 2021 роком, у зв'язку з вибуттям договорів оренди, модифікацією та амортизаційними відрахуваннями.

Оренда визнається як актив у формі права користування з відображенням відповідного зобов'язання, починаючи з дати, на яку орендований актив доступний для використання Компанією. У таблиці 3.2 наведено аналіз зобов'язань Компанії по договорам оренди за 2021-2022 роки.

Таблиця 3.2

Аналіз зобов'язань з оренди на ТОВ «МЛ «Діла»

Назва статті	2021	2022	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
Зобов'язання з оренди	-	-	-	-
Зобов'язання з оренди на поч. року	111 161	173 228	- 62 067	156%
поточна частина	47 789	82 108	34 319	172%
довгострокова частина	63 372	91 120	27 748	144%
Придбання зобов'язань	132 615	117 183	-15 432	88%
Модифікація	2 153	-7 498	-9 651	-348%
Дострокове припинення	-4 837	-5 302	-465	110%
Відсоткові витрати	16 298	22 086	5 788	136%
Сплачено	-84 162	-127 820	-43 658	152%
Зобов'язання з оренди на кінець року	173 228	171 877	-1 351	99%
поточна частина	82 108	92 119	10 011	112%
довгострокова частина	91 120	79 758	-11 362	88%

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

Аналізуючи дані таблиці 3.2, варто зазначити, що зобов'язання з оренди у звітному періоді зросли на 56%, поточна частина зросла майже вдвічі, а довгострокова зросла на 44%. Придбання зобов'язань знизилось на 12% у порівнянні з 2021 роком, а фін витрати зросли 36%. Модифікація значно знизилася суму

зобов'язань з оренди. За 2022 рік Компанія сплатила 127 820 грн, що на 52% більше у порівнянні з попереднім роком.

Також Компанія у примітках про доходи та витрати розкриває інформацію про короткострокову оренду та змінні платежі. У 2022 році розмір короткостроковий оренди становив 4 541 тис грн, а в 2021 році – 695 тис грн, тобто короткострокова оренда зросла у 6,5 разів. Змінні орендні платежі (знижки у зв'язку з воєнними діями) у звітному періоді зросли з 210 тис грн до 35 448 тис грн.

3.2. Удосконалення обліку та контролю орендних операцій на ТОВ «МЛ «Діла»

В теперішньому стані господарювання головна роль належить бухгалтерському обліку в управлінні компанії. Високий рівень внутрішньої та міжнародної інтеграції виробничих процесів, економічних та товарних потоків потребують створення такої системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала своєчасність та ефективність обміну інформацією. Вирішення вищеперерахованих задач потребує уніфікації та автоматизації систем обліку.

Виразна побудова контролю суб'єктів господарювання є важливою умовою реалізації ефективної роботи компанії, а контроль орендних процедур є необхідною та невід'ємною частиною її організації, так як ефективність напряму залежить від правильного управління майном, в тому числі, орендованим.

Контроль орендних операцій як сприяє помітити та позбутися будь-яких відхилень та порушень під час відображення орендних операцій, так і впливає на кінцевий фінансовий результат діяльності компанії. Контроль орендних операцій - метод спостереження та перевірки реалізації господарських операцій, що здійснюють вплив на побудову майна компанії без права власності на нього, та які впливають на створення собівартості виробленої продукції, наданих послуг та на фінансовий результат компанії в загальному, націлений на виявлення порушень і відхилень з ціллю реалізації ефективної роботи суб'єкта господарювання [4].

Для збільшення контролю за орендними операціями компанії варто здійснити автоматизацію обліку орендних операцій.

Так як, протягом останніх років облік орендних операцій стає більш складним через велику кількість договорів компанії. Це пояснюється, передусім, періодичними змінами в правових та економічних відносинах компанії, створення нових форм взаємовідносин між партнерами та формування нових видів оренди, відсутністю наявних грошових потоків для розрахунків та накопичення даних для звітності.

Технологія відображення орендних операцій компанії у бухгалтерському обліку перш за все залежить від розуміння природи оренди, за яких умов майно має відображатися (на правах власності або за фактичним володінням майном). Внаслідок запозичення норм міжнародних стандартів фінансової звітності, що більшою мірою продиктовані американською практикою обліку, в Україні сформувався підхід економічної власності, згідно з яким майно, яке використовує компанія з одночасним прийняттям на себе певних ризиків і вигоди, показується на балансі орендаря. Це спричиняє необхідність формування підходу до групування даних про процеси оренди для збільшення контрольних функцій бухгалтерського обліку компанії [21].

Сьогодні в організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності операцій з оренди широко розповсюджені теперішні інформаційні системи зі застосуванням засобів комп'ютерної обчислювальної техніки. Відмінною їх характеристикою є можливість формування в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для аналізу, управління, контролю та формування бухгалтерської звітності компанії. В сучасних умовах є велика кількість програмних продуктів, сформованих з ціллю автоматизації бухгалтерського обліку. У процесі вибору програмного забезпечення застосовується підхід, за якого компанія купує готовий програмний продукт разом з повним комплексом послуг з його впровадження у застосовану систему обліку компанії. Вибираючи для компанії бухгалтерські програми, варто дотриматись вимог різних категорій користувачів: керівництва компанії, бухгалтерів, фахівців з інформаційних систем.

Теперішня комп'ютерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на засобах обчислювальної та комунікаційної техніки. Практичне її використання залежить від

набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх застосування. Порядок ведення облікових записів при комп'ютерній формі обліку наведений на рис. 3.1.



Рис. 3.1 Комп'ютерна форма обліку

**Джерело: узагальнено автором [5].*

Для комп'ютерної форми обліку притаманно щоб вся інформація аналітичного обліку формувалась в грошовій, а якщо потрібно, то і в натуральній формі. Можуть бути також сформовані групування даних за різноманітними синтетичними та аналітичними ознаками та напрямками. Застосування комп'ютерної форми дає можливість зменшити трудомісткість робіт, збільшити ступінь оперативності, точності, якості облікової інформації. Організація облікової інформації та звітності чиниться у режимі реального часу.

Найголовнішою складовою інформаційної системи компанії являється інформаційна модель, а програмні технології - це тільки засіб для її більш ефективної реалізації. Зі сторони функціональності вагомим умовою для теперішніх комп'ютерних інформаційних систем постає їх гнучкість, що забезпечує якість та достовірність інформації незалежно від змін умов діяльності: модель управління, бізнес-процеси. Саме так, організація обліку орендних операцій в умовах використання комп'ютерних технологій зводиться до наступного алгоритму (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Алгоритм обліку операцій оренди у комп'ютерному середовищі

**Джерело: узагальнено автором [32]*

А технологічний процес опрацювання фактів господарської діяльності компанії (орендні операції), при комп'ютерній формі бухгалтерського обліку, його можна умовно розділити на три стадії.

Першим етапом облікового процесу (рис. 3.3) являється збір та внесення первинних даних для обробки інформації з договорів у комп'ютерну систему. Початковим пунктом будь-якої системи є найпростіші складові одиниці. Щодо бухгалтерського обліку даними складовими являються факти господарської діяльності компанії. Це явище відстежується способом їх закріплення в первинних документах, які формують орендні операції, а документи використовуються для оцінки економічних та юридичних наслідків роботи компанії в результаті групування даних фактів на відповідних рахунках бухгалтерського обліку компанії. Саме тому на первинному етапі облікового процесу відбувається збір та реєстрація первинних документів, а саме: акт приймання передачі, специфікації, угоди, для обробки на комп'ютері [32].

Управління виробничим підприємством для України, редакція 1.3 / По умовчанням /

Оренда (МСФЗ) (сторінка 1)

Номер: [] Дата: 11.02.2022 0:00:00 Организация: ТОВ "МП" "ДПЛА"

Контрагент: [] Подразделение: Лаборатория

Договор контрагента: [] Ответственный: По умолчанию

Основа: [] Гривня [] Счета учета [] Счета дополнительных платежей

Срок договора: [] Дата окончания: 31.01.2024 В начале периода: []

Условия расчета платежа по основному долгу: [] Периодичность: [] Месяц: []

Способ расчета основного долга: []

Рыночная ставка: [] Рыночная процентная ставка (год): 13.44675000 Рыночная процентная ставка (мес): 1.05690771

Параметры аренды: [] Валюта: грн Кратность: [] Курс: []

Ставка НДС: Без НДС

N	Сумма платежа (Бл.)	Дата начала	Срок аренды	Срок дисконтирования	Сумма НДС	Справедливая стоимость
1	45 000.00	11.02.2022	24	23		524 208.37

Дополнительные платежи:

Гарантийный платеж: [] Гарантийный платеж: 45 000.00 НДС: 0.00

Дополнительные затраты на оформление: [] Дополнительные затраты: 0.00 НДС: 0.00

Комментарий: []

Служба подчинения: []

Оренда (МСФЗ) [] Оренда (МСФЗ) (сторінка 1)

Для сохранения нажмите кнопку F1

Рис. 3.3. Перший етап – внесення даних та їх відображення при автоматизації

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

На наступному етапі (рис. 3.4) відбувається формування масивів облікових даних, що відносяться до орендних операцій, на електронних носіях: журналу господарських операцій, побудови синтетичних та аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, безперервної інформації. В один момент відбувається контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних.

Управління виробничим підприємством для України, редакція 1.3 / По умовчанням /

Оренда (МСФЗ) 00000000011 на 11.02.2022 12:00:00

Номер: 00000000011 Дата: 11.02.2022 12:00:00 Организация: ТОВ "МП" "ДПЛА"

Контрагент: [] Подразделение: Лаборатория

Договор контрагента: [] Ответственный: По умолчанию

Основа: [] Гривня [] Счета учета [] Счета дополнительных платежей

Гривня аннулирования: [] Заполнить и рассчитать

Дата платежа	Остаток основного долга на начало	Сумма платежа	Сумма НДС	Финансовые затраты	Остаток основного долга на конец	Период	Стоимость актива на начало	Актив	Амортизация	Стоимость актива на конец	Количество месяцев
31.07.2022	741 856.40	45 000.00		7 365.13	704 221.53	01.08.2022	726 906.29		40 383.68	686 522.61	18
31.08.2022	704 221.53	45 000.00		6 967.36	666 188.89	01.09.2022	686 522.61		40 383.68	646 138.93	17
30.09.2022	666 188.89	45 000.00		6 565.39	627 754.28	01.10.2022	646 138.93		40 383.68	605 755.25	16
31.10.2022	627 754.28	45 000.00		6 159.17	589 913.45	01.11.2022	605 755.25		40 383.68	565 371.57	15
30.11.2022	589 913.45	45 000.00		5 746.66	549 662.11	01.12.2022	565 371.57		40 383.68	524 987.89	14
31.12.2022	549 662.11	45 000.00		5 333.81	509 995.92	01.01.2023	524 987.89		40 383.68	484 604.21	13
31.01.2023	509 995.92	45 000.00		4 914.58	469 910.50	01.02.2023	484 604.21		40 383.68	444 220.53	12
28.02.2023	469 910.50	45 000.00		4 490.91	429 401.41	01.03.2023	444 220.53		40 383.68	403 836.85	11
31.03.2023	429 401.41	45 000.00		4 062.77	388 464.18	01.04.2023	403 836.85		40 383.68	363 453.16	10
30.04.2023	388 464.18	45 000.00		3 635.10	347 094.28	01.05.2023	363 453.16		40 383.68	323 069.48	9
31.05.2023	347 094.28	45 000.00		3 192.86	305 267.14	01.06.2023	323 069.48		40 383.68	282 685.79	8
30.06.2023	305 267.14	45 000.00		2 750.99	263 036.13	01.07.2023	282 685.79		40 383.68	242 302.11	7
31.07.2023	263 036.13	45 000.00		2 304.46	220 342.59	01.08.2023	242 302.11		40 383.68	201 918.42	6
31.08.2023	220 342.59	45 000.00		1 853.21	177 195.80	01.09.2023	201 918.42		40 383.68	161 534.74	5
30.09.2023	177 195.80	45 000.00		1 397.19	133 592.99	01.10.2023	161 534.74		40 383.68	121 151.05	4
31.10.2023	133 592.99	45 000.00		936.35	89 529.34	01.11.2023	121 151.05		40 383.68	80 767.37	3
30.11.2023	89 529.34	45 000.00		470.63	44 999.97	01.12.2023	80 767.37		40 383.68	40 383.68	2
31.12.2023	44 999.97	45 000.00		0.03		01.01.2024	40 383.68		40 383.68		1
		1 035 000.00		110 791.60					969 208.37	969 208.37	

Комментарий: []

Служба подчинения: []

Оренда (МСФЗ) 00000000011

Для сохранения нажмите кнопку F1

Рис. 3.4. Другий етап – внесення даних та їх відображення при автоматизації

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

Заключним етапом процесу (рис. 3.5) являється одержання результатів за період на запит користувача або у формі реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з рахунків або відображенням на екрані дисплею всієї необхідної інформації. Спосіб опрацювання господарських операцій при веденні бух. обліку орендних операцій реалізує істотний вплив на організаційну структуру компанії, а також на процедури та техніки внутрішнього контролю. Комп'ютерна технологія відзначається переліком особливостей, які варто включити при оцінці умов та процедур контролю.

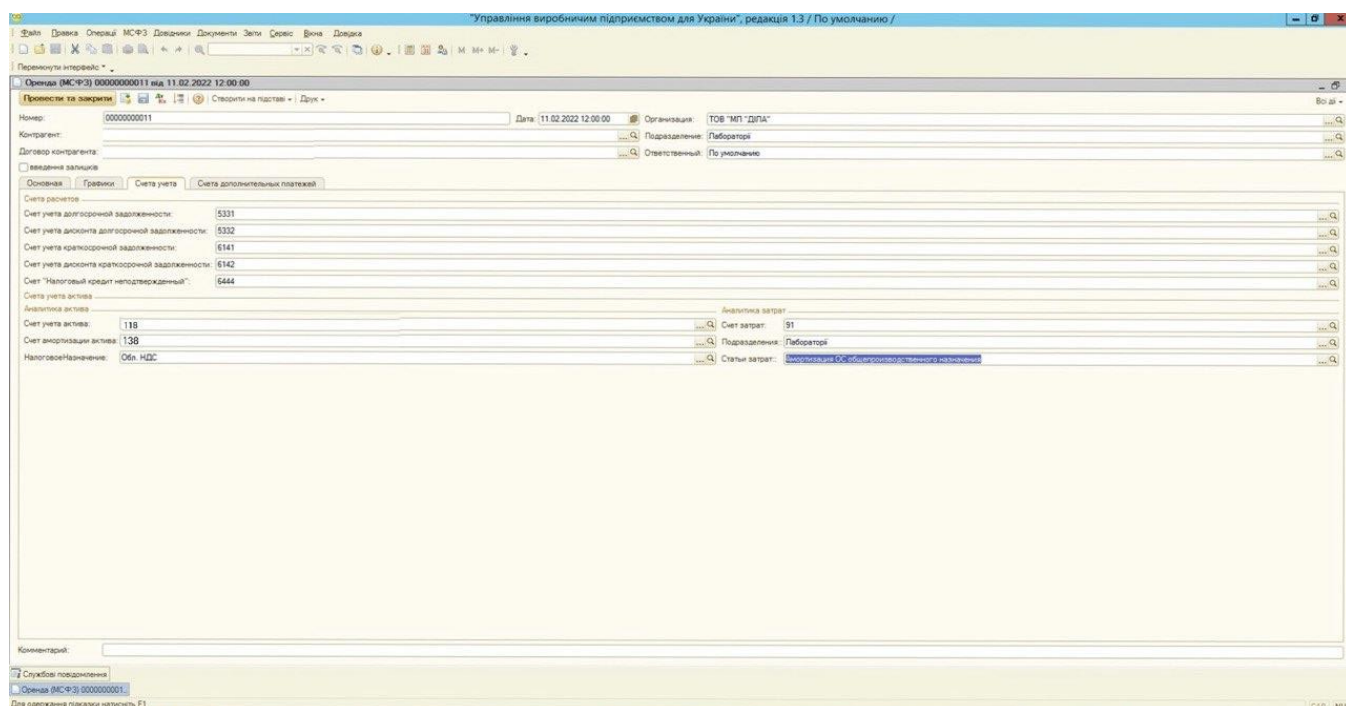


Рис. 3.5. Третій етап – внесення даних та їх відображення при автоматизації

**Джерело: узагальнено автором за даними підприємства.*

Зі зміною на сучасні форми обліку надзвичайно змінюється характер та структура роботи бухгалтерії, значно знижується питома вага технічних процесів, створених на основі ручної праці. Головним для облікових працівників являються функції організаторів процесу обробки економічної інформації.

Варто звернути увагу на те, що поліпшення обліку операцій з оренди належить до надзвичайно актуальних та важливих практично-наукових завдань, так як відповідним чином врегульована нормативно-правова система, правильна організація та якісне методичне забезпечення обліку орендних операцій сприяють належному

обліку орендних об'єктів, ефективному контролю за збереженням та їх раціональним використанням.

Висновки до третього розділу

Контролем орендних операцій виступає процес спостереження та перевірки реалізації операцій, що реалізують вплив на зміст майна компанії без права власності на нього, та які впливають на формування собівартості виробленої продукції, наданих послуг та на фінансовий результат компанії в цілому, націлений на виявлення відхилень та порушень з метою реалізації ефективної діяльності суб'єкта господарювання.

Своєю чергою, визначення найдоцільнішого програмного забезпечення для здійснення контролю операцій з оренди підприємства постає важливим стратегічним рішенням, що може ґрунтуватися на результатах опитування низки експертів-фахівців, що знаються на особливостях автоматизованого обліку та можуть виділити найважливіші характеристики програмного забезпечення для ведення обліку на підприємстві.

ВИСНОВКИ

Індивідуальність економічного розвитку кожної країни призвела до створення національних стандартів бухгалтерського обліку, які характеризуються рядом принципових особливостей. Подолання відмінностей між національними стандартами обліку різних держав, що об'єктивно спричинена інтеграційними процесами у світовій економіці, реалізується методом стандартизації бухгалтерського обліку на світовому рівні та організацією міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Регулювання оренди належить до числа головних в системі бухгалтерського обліку у кожній країні. Цінність відповідного положення в структурі вітчизняних нормативних документів також не викликає сумніву.

Формування оренди - це результат можливості створити право для кожної особи на організацію підприємницької діяльності. Міжнародний досвід і міжнародна практика в котре доводять, що на кожному історичному етапі оренда являється необхідною органічною частиною виробничих, економічних, соціальних відносин та слугує ефективному застосуванню накопиченого всіма попередніми формаціями складовими матеріального базису виробництва. Дослідження нормативних та законодавчих положень, підходів і точок зору як вітчизняних, так і міжнародних вчених свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо трактування оренди як економічної категорії.

На даний момент існує ряд трактувань категорії «оренда» як у законодавчих документах, так і працях науковців, однак в загальному більшість із них не перечить ні юридичній, ні бухгалтерській сутності оренди. Оренда постає одним із альтернативних способів покращення та оновлення техніко-технологічної бази компанії.

Лідеркою у мережі лабораторій в нашій країні постає ТОВ «МЛ Діла», якій надзвичайно необхідні приміщення для розширення власного виробництва та зростанню доходів при мінімальних витратах по всій державі, тому підприємство активно використовує у власній господарській діяльності можливість орендувати майно (приміщення, авто тощо).

Станом на сьогодні ТОВ «МЛ Діла» орендує близько двохсот приміщень (офісні, виробничі та складські). Договори оренди на такі приміщення, зазвичай, укладаються на фіксований термін від одного до семи років та можуть передбачати продовження оренди за згодою сторін та підписання додаткових угод про перегляд строків.

Бухгалтерський облік орендних операцій ТОВ «МЛ Діла» веде відповідно до МСФЗ 16 [29]. Договори оренди компанія поділяє на короткострокові згідно стандарту строком до 1 року та довгострокові від 1 року.

У Міжнародному стандарті фінансової звітності 16 трактується наступне поняття: «Оренда - це договір, за яким орендодавець (власник майна) передає орендарю в обмін на орендну плату або серію платежів право на використання активу протягом узгодженого терміну».

З переходом до прогресивних форм обліку тотально міняється характер та зміст роботи бухгалтерії, знижується питома вага технічних процесів, започаткованих на ручній праці. Основним для облікових працівників постають функції організаторів процесу обробки економічної інформації. Сьогодні в організації бухгалтерського обліку та звітності операцій з оренди широко розповсюджені сучасні інформаційні системи зі застосуванням засобів комп'ютерної обчислювальної техніки. Це сприяло появі нових прийомів та методів організації обліку.

Для збільшення контролю за орендними операціями на ТОВ «МЛ Діла» ми рекомендуємо комп'ютеризувати облік орендних операцій. Так як, протягом останніх років облік операцій з оренди стає все складнішим. Це пояснюється, перед усім, періодичними змінами в правових та економічних відносинах компаній, формування нових форм взаємовідносин між партнерами та утворенням нових видів оренди, відсутністю наявних грошових коштів для розрахунків, а так же накопичення даних відповідно до потреб податкової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксьонова О. В., Волківська А. М. Оренда: огляд періодичної літератури та вітчизняного законодавства. Discussion and development of modern scientific research. 2019. URL: <file:///C:/Users/Admin/Downloads/DISCUSSION-AND-DEVELOPMENT-OF-MODERN-SCIENTIFIC-RESEARCH.pdf>
2. Алексін Д. А., Савчук Т. В. Особливості ідентифікації оренди згідно МСФЗ 16 “Оренда”. Бухгалтерський облік, аналіз, контроль і оподаткування: стан, проблеми та перспективи розвитку: матеріали XVII Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених. 2022. URL: https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/31_70_6/38.pdf
3. Бабенко О. С., Коблянська О. І., Коблянська Г. Ю. Облік і аудит операцій на поточному рахунку. Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics». №7. 2018. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3311/1/koblyanska.pdf>
4. Беляєва Л. А., Білоус К. Д. Контроль орендних операцій в сучасних умовах господарювання. Електронне наукове видання з економічних наук «Modern Economics». 2018. № 11. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/11-2018/belyaeva.pdf>
5. Бухгалтерський облік (частина II): Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» / За ред. доктора економічних наук, професора В.Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 324 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/147035733.pdf>
6. Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Галицький економічний вісник. 2019. № 5 (60). URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/60/757.pdf>
7. Височан О.С., Редько М.О. Теоретичні аспекти обліку орендних операцій у державному секторі економіки: поняття, економічний зміст, класифікація, нормативне регулювання. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2018. № 23. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2018/30-2018/23.pdf>

8. Велєва О.Д. Проблемні питання в обліку оренди за МСФЗ 16. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. Том 31 (70). № 6. 2020. URL: https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/31_70_6/38.pdf
9. Гарасим П.М., Приймак С.В., Гарасим М.П. Організація обліку і звітності : Навчальний посібник. Львів: «Українські технології». 2012. 330 с.
10. Гудзенко Н. М., Майдан Т. І. Обліково-контрольне забезпечення управління орендними земельними відносинами. 2016. <http://socrates.vsau.org/b04213/html/cards/getfile.php/11282.pdf>
11. Дерев'янка С. І., Мурга В. В. Сутність та класифікація операцій з оренди (лізингу) майна підприємства. Збірник наукових праць ДУІТ. Серія «Економіка і управління». 2022. № 52. URL: <https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/72/71>
12. Дзюба О.М. Особливості впровадження МСФЗ 16 «Оренда». Східна Європа: економіка, бізнес та управління. № 4 (21). 2019. URL: http://www.easterneurope-bbm.in.ua/journal/21_2019/84.pdf
13. Дроздова О.Г., Лебеденко В.В. Теоретичні питання орендних відносин: обліковий аспект. Економіка та підприємництво, 2018 р. № 4 (103). URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2018/4_2018/31.pdf
14. Закон України від 03.10.2019 р. № 157-IX. Верховна Рада України. Про оренду державного та комунального майна. Дата оновлення: 07.09.2023. URL: <https://steblivska-gromada.gov.ua/news/1605705870/> (дата звернення: 04.09.2023).
15. Ільїн В. Ю., Рогозний С. А. Термінологічний аналіз правового забезпечення орендних операцій. Облік і оподаткування. Наукові праці НДФІ. 2020. № 4 (93).
16. Іщенко Я. П., Любар О. О. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 11. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/23863.pdf>
17. Іщенко Я. П., Кутиш А. О. Облік і аудит орендних операцій: теорія, методика, практика. 2018. URL: <http://socrates.vsau.org/b04213/html/cards/getfile.php/17523.pdf>

18. Карпачова О. В. Аудит розкриття інформації у примітках щодо оренди за вимогами МСФЗ. Науковий вісник. 2022. Збірник наукових праць № 3-4 (292-293). URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2022/292-293/pdf/101-106.pdf>
19. Карпачова О., Рогозний С., МСФЗ 16 «Оренда»: Облік у орендаря. Бухгалтер і Закон. № 23-24. 2018 рік. URL: https://www.ufpaa.org/news/federation_news/
20. Катькало С.О., Коба О.В., Павленко А.І. Облік орендних операцій. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Nvmgu_eim_2016_17_35
21. Коваль О. І., Рязанцева Ю. І. Організація обліку орендних операцій. 2019. URL: <http://socrates.vsau.org/b04213/html/cards/getfile.php/22432.pdf>
22. Компанія "ЛІГА:ЗАКОН". МСФЗ 16 "Оренда": розкриття інформації орендарем. 2018. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ010875
23. Конопля О. І., Побережець О. В. Гарантійний платіж з оренди необоротних активів: особливості обліку та оподаткування. URL: <http://dspace.onu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/31013/1/174-177.pdf>
24. Костюк У. З., Хома С. В. Практичні аспекти обліку й оцінки оренди в орендаря згідно з МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда». Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». № 9 (37). 2018. <https://journals.oa.edu.ua/Economy/article/view/1547/1373>
25. Крута Л. Бухгалтерський облік оренди: орендна плата + відшкодування витрат на утримання. 2022. URL: https://ibuhgalter.net/articles/1058#google_vignette
26. Лац І. І., Романів Р.В. Облік і оподаткування орендних операцій. 2018. URL: [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/27466/1/Lats%20I.I._OPD m-21.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/27466/1/Lats%20I.I._OPD%20m-21.pdf)
27. Лебедик Г. Систематизація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку відповідно до стандартів. Економічний аналіз. 2010. № 6. URL: <https://reposit.nupp.edu.ua/bitstream/PoltNTU/2126/3/lebedyk.pdf>
28. Литарь А.О., Ткаченко О.С. Особливості обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві та напрями їх удосконалення. 2021. URL:

<https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/3997/1/%D0%9B%D0%B8%D1%82%D0%B0%D1%80%D1%8C%20%D0%90.%D0%9E.pdf>

29. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 "Оренда" (переклад українською мовою — 2022 рік). Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed1.pdf (дата звернення: 04.09.2023).

30. Міністерство Фінансів України: Лист. від 19.02.2019 р. № 35220-07-2/4709. Щодо фінансової оренди та обліку матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MF19039> (дата звернення: 04.09.2023).

31. Мокринська З. В., Харлампова А. В. Облік і аналіз орендних і лізингових операцій на авіаційному підприємстві. 2021. URL: <https://er.nau.edu.ua/handle/NAU/51848>

32. Ніколенко Н. В. Особливості застосування автоматизованих систем обробки даних щодо операцій оренди. Проблеми матеріальної культури – економічні науки. 2013. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/92431/39-Nikolenko.pdf?sequence=1>

33. Ніколенко Н. В. Методологічні засади формування облікової інформації за орендними операціями. БІЗНЕСІНФОРМ. № 3. 2015. URL: <file:///C:/Users/srogozny/Downloads/metodologichni-zasadi-formuvannya-oblikovoyi-informatsiyi-za-orendnimi-operatsiyami.pdf>

34. Огійчук М. Ф., Утенкова К. О. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Алерта. 2016. 304 с. URL: <https://westudents.com.ua/glavy/5546-749-metodika-auditu-poryadku-orendi-osnovnih-zasobv-ta-nshih-neoborotnih-materalnih-aktivv.html>

35. Ольшанська М. В., Новоставська І. І. Вплив класифікації оренди на відображення її в обліку і фінансовій звітності. Журнал «Наукові інновації та передові технології». № 6(8). 2022. URL: <file:///C:/Users/srogozny/Downloads/1708-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1712-1-10-20220612.pdf>

36. Ониськів Я. Облік оренди. 2023. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2023/march/issue-23/article-124334.html>
37. Організація бухгалтерського обліку. [навч.посібник] /Ф.Ф.Бутинець, О.В.Олійник, М.М.Шигун, С.М.Шулепова. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
38. Рогозний С. А. Міжнародна практика регулювання обліку орендних операцій: порівняльний аспект. Облік і оподаткування. Наукові праці НДФІ. 2020. № 3 (92). URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/1281776>
39. Рогозний С. А. Поступки в договорах оренди та їх відображення у звітності орендаря. Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід № 18. 2023. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/investplan/article/view/2091/2116>
40. Сидоренко О.О. Визнання активів із права користування та окремі аспекти організації їх обліку. Держава та регіони. № 6 (117). 2020 р. http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/6_2020/30.pdf
41. Сплата орендної плати в умовах війни. 2022. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/publications/tax-and-legal-alert/2022/rent-martial-law.html>
42. Срога А.С., Кіляр О.Р. Операції з оренди: облік, аналіз та аудит. 2022. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/40738/1/Robota_Sroga.pdf
http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v4/NV-2013-V4_52.pdf
43. Фінансова звітність ТОВ «МЛ ДІЛА». URL: <https://dila.ua/files/zvitnist.pdf>
44. Цивільний кодекс України: закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. Верховна Рада України. Дата оновлення: 10.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
45. Цивільний кодекс України: закон України від 16.01.2003 № 435-IV. Верховна Рада України. Дата оновлення: 01.01.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 04.09.2023). 793
46. ЮК Факторія Груп. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. 2022. URL: <https://faktoria-group.com.ua/uk/buxgalterski-poslugi/organizaciya-buxgalterskogo-obliku-na-pidpriyemstvi.html>