

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

Студентки 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Варецької Ілони
Олександрівни

Науковий керівник
К.е.н., ст. викладач

Ніколенко Наталія
Володимирівна

Гарант освітньої програми
Д.е.н., професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування»

Затверджую

Зав. кафедри _____
Сопко В.В.

« ____ » _____ 201_ р.

Завдання

на випускню кваліфікаційну роботу студентіві

Варецька Ілона Олександрівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи

Облік, оподаткування і аудит операційної оренди

Затверджена наказом ректора від «29» 12. 2017 р. № 4451

2. Строк здачі студентом закінченої роботи _____

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи: обґрунтування теоретичних основ й організаційно-методичних підходів та розроблення практичних рекомендацій щодо обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди.

Об'єкт дослідження: процес формування інформації щодо обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди.

Предмет дослідження: сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди на ДП "НСК"Олімпійський".

4. Перелік графічного матеріалу

Таблиці, схеми, діаграми, первинні документи, звітні документи

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

1.1. Економічна сутність та класифікація оренди для цілей бухгалтерського обліку

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди у ДП "НСК"Олімпійський"

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

2.1. Організація обліку операційної оренди в орендодавця

2.2. Фінансовий облік та оподаткування операційної оренди

2.3. Відображення звітної інформації про операційну оренду в орендодавця

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

3.1. Система показників, інформаційна база і основні методичні прийоми та процедури аудиту операційної оренди

3.2. Методика аудиту операційної оренди

3.3. Аналітичні процедури в аудиті операційної оренди основних засобів

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	Затвердження плану ВКР та назва виконання статті	15.12.2017	15.12.2017
2	Наукова стаття	25.06.2018	25.06.2018
3	Написання першого розділу: Теоретичні основи обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди	30.04.2018	30.04.2018
4	Написання другого розділу: Організаційно-методичні підходи до обліку операційної оренди	15.06.2018	15.06.2018
5	Написання третього розділу : Методика аудиту операційної оренди	21.09.2018	21.09.2018
6	Попередній захист	23.11.2018	23.11.2018
7	Подання роботи на кафедрі	26.11.2018	26.11.2018

7. Дата видачі завдання « _____ » 201__ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ.....	8
1.1. Економічна сутність та класифікація оренди для цілей бухгалтерського обліку.....	8
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	24
1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди у ДП "НСК"Олімпійський".....	29
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ.....	40
2.1. Організація обліку операційної оренди в орендодавця.....	40
2.2. Фінансовий облік та оподаткування операційної оренди.....	51
2.3. Відображення звітної інформації про операційну оренду в орендодавця.....	65
Висновки до розділу 2.....	75
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ.....	77
3.1. Система показників, інформаційна база і основні методичні прийоми та процедури аудиту операційної оренди.....	77
3.2. Методика аудиту операційної оренди.....	86
3.3. Аналітичні процедури в аудиті операційної оренди основних засобів....	96
Висновки до розділу 3.....	103
ВИСНОВКИ.....	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	111
ДОДАТКИ.....	127

ВСТУП

Україна стала на шлях глибоких соціально-економічних перетворень, де провідне місце посідають фінансово-кредитні відносини. Однак високі темпи зростання цін, невідповідність податкової системи, масова несплата податків і платежів, дефіцит кредитних ресурсів і занадто високі процентні ставки, зменшують надходження коштів до бюджету, а також до суб'єктів господарювання. Інвестиційна та інноваційна діяльність у виробничих сферах через відсутність належних внутрішніх накопичень і довгострокових банківських кредитів зводиться нанівець. Для того, щоб дійсно пожвавити підприємницьку діяльність, забезпечити процеси економічного оновлення і розширеного відтворення, слід впроваджувати нові для економіки нашої країни методи оновлення матеріальної бази і модернізації основних засобів підприємств різних форм власності. Одним із таких методів є операційна оренда.

Важливим аспектом проблеми є обґрунтування сутності категорій орендних операцій. В Україні становлення оренди знаходиться на початковій стадії, однак найближчим часом варто чекати його поступового розвитку як у зв'язку з притаманними йому можливостями, так і завдяки державній підтримці.

Орендна діяльність, є, по суті, пільговою галуззю інвестиційної діяльності. Це відбувається тому, що держава, змінюючи розміри податків, терміни амортизації, вводячи певні пільги, стимулює надходження приватних інвестицій в ті чи інші галузі виробництва, що в свою чергу, сприяє пожвавленню інвестиційного процесу та швидкому розвитку цих галузей, а отже, підвищенню добробуту суспільства в цілому, стабілізації позицій національної валюти. Таким чином, для держави фінансове заохочення оренди слугує засобом стимулювання капітальних вкладень в основні засоби, що, в свою чергу, веде до збільшення продажу нової техніки, оновлення

обладнання підприємствами, а отже, до росту науково-технічного прогресу і підвищення продуктивності праці.

Світова практика свідчить, що операційна оренда є вигідною формою для всіх його суб'єктів. В умовах ринкових відносин оренда дає можливість вижити малим, середнім і великим підприємствам, яким не завжди доступні традиційні банківські позики. Тому виникає суттєва потреба в дослідженні та створенні умов для розвитку орендних операцій в Україні і тому вибрана тема дослідження є актуальною на сьогоднішній день.

Інтеграція України в сучасну міжнародну економічну систему викликала необхідність реформування існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Лише наявність достовірної, повної, неупередженої та уніфікованої інформації про стан та діяльність кожного суб'єкта державного сектору економіки може забезпечити ефективне управління ними. Основним джерелом інформаційного забезпечення є дані бухгалтерського обліку, які повинні задовольняти інформаційні потреби як самого підприємства, так і зовнішніх користувачів. Проте недосконалість існуючої системи обліку та її невідповідність вимогам сучасного управління стає дедалі очевиднішою.

Актуальність обліку орендних операцій в умовах стрімкого збільшення їх кількості зумовила необхідність вирішення питань з формування методології облікового процесу.

Основні показники фінансово-економічної діяльності підприємства наведені в пояснювальній записці (Дод. А.).

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних основ й організаційно-методичних підходів та розроблення практичних рекомендацій щодо обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішені наступні завдання:

- дослідити економічну сутність та класифікацію оренди для цілей бухгалтерського обліку;

- здійснити економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження;
- визначити передумови організації та методології обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди у ДП "НСК"Олімпійський";
- розглянути організацію обліку операційної оренди в орендодавця;
- дослідити фінансовий облік та оподаткування операційної оренди;
- розглянути відображення звітної інформації про операційну оренду в орендодавця;
- провести огляд системи показників, інформаційної бази і основних методичних прийомів та процедур аудиту операційної оренди;
- дослідити методику аудиту операційної оренди;
- розглянути аналітичні процедури в аудиті операційної оренди основних засобів.

Наукова гіпотеза дослідження полягає в тому, що оптимізація системи організації обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди державного підприємства може стати передумовою зростання його показників економічної ефективності.

Значний внесок у розвиток теоретичних засад і концептуальних методичних підходів щодо вирішення проблем і методики обліку, порядку оцінки, аудиту, і аналізу ефективності використання основних засобів на підприємствах України, внесли, зокрема, вчені-економісти Білуха М.Т., Голов С.Ф., Голованов О.М., Гомберг Л.І., Завгородній В.П., Линник В.Г., Кужельний В.М., Палій В.Ф., Олійчук М.Ф., Сопко В.В., Сук Л.К., Чумаченко М.Г. та ін.

Вивчення практики ведення обліку орендованих основних засобів на підприємствах в умовах нової системи обліку з використанням національних

Положень (стандартів) та Плану рахунків бухгалтерського обліку дозволило визначити коло питань, що потребують розв'язання для підвищення якості обліково-аналітичної інформації. Теоретичне і практичне значення вирішення зазначених питань по удосконаленню обліку основних засобів на підприємстві і зумовили вибір теми, визначили основні завдання і цільову спрямованість дослідження.

Об'єктом дослідження даної роботи є процес формування інформації щодо обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди на ДП "НСК"Олімпійський".

Методи дослідження. У процесі вирішення поставлених завдань в роботі використовувались методи: індукція та дедукція – для визначення загальних тенденцій розвитку обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди; теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту оренди, як економічної категорії; спостереження – для визначення стану обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди на державному підприємстві. При дослідженні динаміки, структури доходів використовувались методи фінансового аналізу, статистичні та економетричні.

Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, графіків, алгоритмів застосовані сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Дипломна робота виконана при використанні нормативних документів та спеціальної літератури з регулювання операційних орендних відносин, їх обліку і аудиту та на основі матеріалів з практики діяльності ДП «НСК» Олімпійський» м. Києва.

Інформаційною базою роботи є законодавчі та нормативні документи, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, професійні періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, офіційні

статистичні дані, а також інформація бухгалтерського обліку базового підприємства.

Апробація результатів дослідження. Результати даного дослідження апробовані, оцінені та можуть бути використані у практичній діяльності на ДП "НСК"Олімпійський" у м. Києві. Ряд теоретичних положень і практичних напрацювань за випускною кваліфікаційною роботою викладені у науковій статті "Розкриття облікових аспектів розвитку орендних відносин".

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди підприємства.

Структура та обсяг роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 110 сторінках друкованого тексту. Робота містить 19 таблиць та 5 рисунків, додатки на 39 сторінках. Список використаних джерел включає 154 джерела.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

1.1. Економічна сутність та класифікація оренди для цілей бухгалтерського обліку

Важливим аспектом вивчення проблеми розвитку орендних відносин є обґрунтування їх економічної сутності. По суті оренда – це строкове володіння та користування майном за плату.

Якщо розглядати оренду як передачу майна в тимчасове користування на умовах строковості, повернення, платності та цільового характеру використання, то їх можна класифікувати як товарний кредит в основні засоби. Тому в економічному значенні оренду можна розглядати як форму кредиту, що надається орендодавцем орендарю у формі майна, яке передано у користування, або формою інвестування в економіку, альтернативною банківській позиці. Власне як джерело таких інвестицій, в останні роки лізинг отримав широке розповсюдження в світі.

Оренда має подвійну природу. З одного боку, її можна охарактеризувати як вкладення ресурсів на зворотних засадах в основний капітал і таким чином оренда за своєю суттю відповідає кредитним відносинам і зберігає суть кредитних операцій. З іншого боку, оскільки позикодавець і позичальник оперують капіталом не в грошових одиницях, а в продуктивних, то за формою оренда подібна до інвестиційного фінансування.

Оренда виконує декілька господарських функцій. Вона є: формою забезпечення вкладень в основні засоби, доповнюючи традиційні канали фінансування; прогресивним методом матеріально-технічного забезпечення виробництва; способом збуту машин та устаткування, а також інструментом активного маркетингу.

Завдяки своїм перевагам орендні відносини отримали широке розповсюдження у світовій практиці і у сучасних умовах розвивається надзвичайно високими темпами.

Світовий досвід становлення і розвитку орендної діяльності підтверджує, що це досить ефективний засіб при мінімумі витрат на відповідні ресурси (як основні засоби, так і робочу силу) працювати на максимальну потужність. Разом з тим виникає проблема розвитку оренди в Україні, пов'язана з неузгодженістю деяких аспектів правового законодавства та особливостей бухгалтерського обліку. Вагомий внесок у дослідження теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку орендних (лізингових) операцій зробили вітчизняні вчені: Бутинець Ф.Ф., Бондар О.В., Гринько А.П., Дем'яненко М.Я., Загородній А.Г., Колесникова О.М., Ткаченко Н.М. та ряд інших провідних вчених.

Широке розповсюдження в світовій практиці оренда отримала завдяки певним перевагам, які надаються суб'єктам угоди, і тому цей світовий досвід необхідно досконало вивчати і застосовувати в Україні з урахуванням національних особливостей. З точки зору орендаря ці переваги такі:

- можливе використання нової, дорогої техніки, високих технологій без значних одноразових витрат, тобто є можливість налагодити виробництво при обмежених витратах фінансових (а при міжнародному лізингу – валютних) засобів;
- оренда припускає 100% кредитування і, як правило, не потребує негайного початку платежів; при використанні звичайного кредиту підприємство повинно було б частину вартості покупки оплатити за рахунок власних коштів;
- оренда дозволяє спочатку випробувати машини, а потім закупити їх, а обладнання в сезонних галузях орендувати лише на час його фактичної експлуатації;
- оренда дозволяє підприємству запобігти витратам, пов'язаним із моральним старінням машин і устаткування, і сприяє використанню

найновіших об'єктів оренди, що підвищує конкурентоспроможність орендаря;

- орендні платежі в повному обсязі відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої орендарем, і відповідно знижують оподатковуваний прибуток;

- майно за орендною угодою не зараховується на баланс орендаря, що не збільшує його активів і звільняє від сплати податку на майно; його вартість не включається в залишок кредитної заборгованості. Це поліпшує фінансові показники підприємства – орендаря і відповідно дозволяє йому залучити додаткові кредитні ресурси;

- порядок здійснення орендних платежів гнучкіший, ніж за кредитними угодами (орендар може розрахувати надходження своїх доходів і разом із орендодавцем розробити зручну схему платежів.

Оренда – один з найбільш розповсюджених видів господарських договорів. Більш того, останнім часом вона охоплює все більшу сферу відносин. Поряд з загальними правилами, які регулюють договір оренди і які закріплені у Цивільному кодексі України, існує багато спеціальних законів та підзаконних нормативних актів, які регулюють окремі різновиди договору оренди[76]. Але за уявною зовнішньою різницею між такими договорами їх усіх об'єднує одне: це різновиди майнового найму.

Цивільний кодекс України містить таке визначення – за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк[138].

В Господарському кодексі України зазначено, що за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.

Щодо визначень, які наведені в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 17 "Оренда" маємо такі:

- оренда - це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.
- операційна оренда - це будь-яка оренда, крім фінансової[56].

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" надано таке визначення оренди - угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку[102].

Якщо дати загальне визначення усім видам оренди (майнового) найму, то це є договір, при якому одна сторона (орендодавець) зобов'язується передати іншій стороні (орендатору) майно у тимчасове використання за плату [23].

Відмінностями договору майнового найму (оренди) від інших договорів є:

- наймач отримує майно не у власність, а лише у тимчасове використання. За цією ознакою договір оренди відрізняється від договорів купівлі-продажу, міни, за якими покупець майна стає його власником. Оскільки наймач є лише тимчасовим користувачем майна, по закінченні строку договору або у випадку його дострокового припинення він зобов'язаний повернути наймане майно наймодавцю в справному вигляді;

- предметом договору майнового найму (оренди) можуть бути тільки індивідуально-визначені, неспоживчі речі, які не знешкоджуються у процесі їх використання (нежитлові приміщення, обладнання, машини та інше), бо наймане майно має бути поверненим. За цією ознакою цей договір відрізняється від договору позики, за яким позичальник отримує майно у власність і зобов'язаний повернути позикодавцю таку саму кількість речей такого самого ж роду;

- виплатний договір – за цією ознакою він відрізняється від договору про безоплатне користування майном.

Ці загальні правила, в основному стосуються таких різновидів договору оренди, як оренда державного та комунального майна та оренда землі.

На відміну від загального поняття «оренда», в Законі «Про оренду державного та комунального майна» визначено: «Оренда державного та комунального майна – строкове платне користування майном, необхідним орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності на підставі договору».

Згідно з Законом України «Про оренду землі» оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння та користування земельною ділянкою, необхідною орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності.

Згідно з Податковим кодексом України оренда житлових приміщень – господарська операція, яка передбачає надання жилого будинку або квартири її власником у користування іншій фізичній чи юридичній особі на визначений строк або безстроково, для цільового використання та за орендну плату[101].

Що стосується такого виду оренди як лізинг, то він не має чіткого визначення в українському законодавстві. Згідно з Положенням про кредитування, затвердженим НБУ від 28.09.95р., його визнано кредитною операцією, видом кредиту, в той самий час, як в Податковому кодексі України його визначено як господарська операція. Згідно ж з Законом про фінансовий лізинг, лізинг – це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу[36]. За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі).

Розбіжності між визначенням одних і тих самих понять у законодавстві викликають великі складності у практиці застосування відповідних норм і потребують узгодження.

Крім зазначених в законодавстві визначень, є варіанти цього поняття і в науковців (Табл 1.1.)

Таблиця 1.1.

Визначення поняття "оренда" в науковців

Науковець	Визначення
Л.М. Брагчук	Визначити оренду як регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату» Автором запропонована класифікація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку за такими ознаками: тип майна, строковість, місце відображення в обліку і звітності, право власності[15].
С.В. Деньга	В праці "Облік орендних операцій суб'єкта господарювання" наводить наступне під орендою слід розуміти двосторонню угоду, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом (право власності) протягом погодженого періоду часу, а орендар приймає право користування активом (право власності) і зобов'язується його оплачувати вчасно і у повному обсязі[95].
Н.В. Головченко	Вважає, що оренда представляє собою господарський процес, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних матеріальних та нематеріальних 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[32]
В.В.Сопко та О.В.Бойко	Вважають, що «операційна оренда – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строк їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди» [122]

Продовження табл 1.1.

Ніколенко Н. В.	В праці "Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди" наводить наступне - у випадку фінансової оренди сутність та фінансова реальність такі, що орендар отримує економічні вигоди та ризики від володіння та використання орендованого активу протягом більшої частини строку його економічної експлуатації в обмін на зобов'язання сплатити за це право конкретну суму (на початку оренди приблизно дорівнює справедливій вартості активу) та пов'язані з ним фінансові витрати[71]
Лебедик Г.В.	"Оренда- одна з форм економічних відносин, що складаються між суб"єктами господарювання на основі договору та представляють собою процес обміну частини права володіння об"єктом власності , а саме права користування і розпорядження на еквівалентний його вартості розмір орендної плати"[50]
Масніченко О.В.	Оренду можна розглядати не тільки як форму реалізації власності, але і як форму господарювання , основними принципами якої виступають ; договірні відносини між суб"єктами привласнення, економічна і правова самостійність орендарів, право присвоєння господарюючими суб"єктами продукції і доходу"[39]
Положій В.М. та Чижов Л.П.	Висловили думку,що оренда"процес обмінучастини права володіння об"єктом власності, а саме права користування і розпорядження на еквівалентний його вартості розмір винагороди в грошовій чи натуральній формі"[113]
Калаур І. Р.	В праці "Договірні зобов'язання про передання майна у користування в цивільному праві України ", зазначає , що прототипом сучасного договору найму (оренди) в римському праві був договір найму речей, під яким розуміли такий договір, за яким одна сторона (наймодавець, locator) зобов'язувався надати іншій стороні (наймачу, conductor) одну або кілька визначених речей для тимчасового користування, а інша сторона зобов'язувалася сплачувати за користування цими речами певну винагороду (merces, ренсіо) і після закінчення користування повернути речі у схоронності. [54]
А. Домбругова	Зазначає, що здійснення права користування пов'язане з необхідністю володіння майном, тому наймач набуває і право володіння, а також і деякі обмежені права з розпорядження майном, переданим йому в найм. [42]
Маличенко В.С.	Унікальність найму (оренди) проявляється в тому, що ця форма співробітництва забезпечує можливість отримати вигоду одночасно всіма його учасниками: наймодавець отримує як дохід плату за найм (оренду) свого майна, а наймач одержує вигоду від використання цього майна, яка може проявлятися в різних аспектах, починаючи від реклами товарів (робіт, послуг) і завершуючи отриманням доходів. [93]

Термін «лізинг» походить від англійського слова «to lease» – орендувати, брати в оренду. Згідно з Цивільним кодексом України (ст. 256)

за договором майнового найму майнодавець зобов'язується надати наймачу майно у тимчасове користування за визначену плату[138].

Законом України "Про оренду державного та комунального майна" не визначено форм оренди. Але згідно Податкового кодексу України оренда може бути :

- оперативна – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди;

- фінансова – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає придбання орендодавцем за замовленням орендаря основних засобів з подальшим їх переданням у користування орендарю на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних засобів з обов'язковою подальшою передачею права власності на такі основні засоби орендарю;

- зворотна – господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає продаж основних засобів фінансовій організації з одночасним зворотним отриманням таких основних засобів такою фізичною чи юридичною особою в оперативну або фінансову оренду.

Лізинг також має свої види та форми. Законом передбачені такі його види[36]:

- фінансовий лізинг – договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоотримувач за своїм замовленням отримує у виплатне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 60% вартості об'єкту лізингу, визначеної у день укладання договору. Після закінчення строку договору фінансового лізингу об'єкт лізингу, який було передано лізингоотримувачу, згідно договору, переходить у власність лізингоотримувача або викупляється їм за залишковою вартістю;

- оперативний лізинг – договір лізингу в результаті укладання якого лізингоотримувач за своїм замовленням отримує у виплатне користування

від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 90% вартості об'єкту лізингу, визначеної у день укладання договору[95]. Після закінчення строку договору фінансового лізингу він може бути подовжений або об'єкт лізингу належить поверненню лізингодавцю та може бути вдруге переданий у користування іншому лізингоотримувачу.

Для кращого розуміння відмінностей оперативного та фінансового лізингу наведена таблиця 1.2.

Таблиця 1.2.

Відмінності оперативного лізингу від фінансового (на прикладі автомобіля)

Оперативний лізинг	Фінансовий лізинг
Передача автомобіля в лізинг не є об'єктом оподаткування ПДВ	Передача автомобіля в лізинг є об'єктом оподаткування ПДВ
Передача автомобіля в лізинг не змінює податкових зобов'язань з податку на прибуток орендодавця та орендаря	Передача автомобіля у лізинг для цілей оподаткування податком на прибуток прирівнюється до його продажу (для лізингоодержувача — до придбання)
100% лізингових платежів можна відносити до складу податкових витрат, а ПДВ за ними — до ПК	Платіж складається з компенсації частини вартості автомобіля, процентів та комісії. ПДВ з повної вартості в момент передачі потрапляє до ПК. Прокенти та комісії не є об'єктом оподаткування ПДВ
Після закінчення строку договору автомобіль повертається лізингодавцю	Право власності на автомобіль може перейти до лізингоодержувача одночасно зі сплатою останнього лізингового платежу (якщо це передбачено договором)

Тож, укладаючи договір лізингу, потрібно звернути увагу на такі пункти, як: доцільність використання предмета договору в подальшій

перспективі, строк, розмір та періодичність сплати лізингових платежів, а також інші істотні умови договору.

Фінансовий лізинг є найбільш розповсюдженим видом лізингу, тому слід визначити його характерні риси [3, с. 1480]:

- строк, на який передається майно в тимчасове використання, наближається по тривалості до строку експлуатації та амортизації всієї або більшої частини вартості майна;
- протягом строку договору лізингодавець за рахунок лізингових платежів повертає собі вартість майна і отримує прибуток від лізингової угоди;
- не передбачається ніякого обслуговування майна з боку лізингодавця (тобто, як правило, зобов'язання по технічному обслуговуванню, страхуванню тощо лягають на лізингоодержувача);
- передбачається участь третьої сторони (постачальника або виробника – об'єкта угоди);
- не дозволяється розривати договір під час основного терміну оренди, тобто терміну, необхідного для відшкодування витрат лізингодавця. Однак на практиці це відбувається, але в такому випадку вартість операції значно зростає;
- як правило, висока вартість об'єкта лізингу[131].

По завершенні строку дії договору фінансового лізингу об'єкт лізингу переданий лізингоодержувачу згідно з договором, переходить у власність лізингоодержувача або викупується ним за залишковою вартістю.

Щодо оперативного лізингу для нього характерні такі властивості: лізингодавець не розраховує відшкодувати всі свої витрати за рахунок надходжень лізингових платежів від одного лізингоотримувача; лізинговий контракт укладається на строк значно коротший, ніж строк амортизації обладнання, і може включати право орендаря на дострокове припинення оренди і повернення обладнання. Це надзвичайно важлива умова для лізингоодержувача, оскільки вона страхує його на випадок морального

старіння техніки, а також дозволяє своєчасно відмовитися від орендованого майна.

При оперативному лізингу лізингова компанія купує обладнання, не знаючи наперед конкретного орендаря. Виходячи з цього, лізингові компанії, що займаються оперативним лізингом, повинні досконало знати кон'юнктуру ринку інвестиційних товарів, як нових, так і тих, що уже були у використанні[81]. Лізингодавці при використанні цього виду лізингу самі страхують майно і забезпечують його обслуговування та ремонт, щоб зберегти об'єкт лізингу в хорошому технічному стані. При цьому ставка лізингових платежів, як правило, вища, ніж при фінансовому лізингу. Це пов'язано з тим, що лізингодавець, не маючи повної гарантії окупності витрат, повинен врахувати різні комерційні ризики (ризик не знайти орендаря на весь обсяг наявного обладнання, ризик пошкодження об'єкта угоди, ризик припинення довгострокового договору підвищенням вартості послуг і т.ін.).

Після закінчення строку договору лізингоодержувач має право пропонувати строк лізингу на інших, вигідніших умовах; повернути обладнання лізингодавцю; купити обладнання у лізингодавця за наявності угоди (опціону) на продаж за залишковою чи ринковою вартістю. Оскільки при укладанні угоди наперед неможливо визначити залишкову ринкову вартість об'єкта угоди, то це положення вимагає від лізингодавця хороших знань кон'юнктури ринку використовуваного обладнання[55].

Перераховані особливості оперативного лізингу визначили його розповсюдження в таких галузях, як сільське господарство, транспорт, будівництво, гірничодобувна промисловість, електронна обробка інформації [11, с. 295].

Отже, орендне підприємство – це господарська одиниця, яка самостійно здійснює підприємницьку та іншу діяльність на основі строкового платного володіння і користування майном, переданим в оренду орендареві за договором [12, с. 254].

Відповідно до Закону України "Про оренду державного та комунального майна маємо наступні визначення.

Об'єктами оренди є:

- цілісні майнові комплекси державних підприємств, організацій (господарський об'єкт із закінченим циклом виробництва продукції, робіт, послуг) або їхні структурні підрозділи (філіали, цехи, дільниці);
- майно, що не увійшло до статутного (складеного) капіталу господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації);
- захисні споруди цивільного захисту із збереженням їх цільового призначення, крім зазначених у частині другій, статті 4, Закону України "Про оренду державного та комунального майна";
- окреме індивідуально визначене майно державних підприємств, організацій.

Орендодавцями є [26]:

- Фонд державного майна України, його регіональні відділення та представництва - щодо цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, а також майна, що не увійшло до статутного (складеного) капіталу господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації), що є державною власністю, крім майна, що належить до майнового комплексу Національної академії наук України та галузевих академій наук, а також майна, що належить вищим навчальним закладам та/або науковим установам, що надається в оренду науковим паркам та їхнім партнерам;
- органи, уповноважені Верховною Радою Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування управляти майном, - щодо цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, яке відповідно належить Автономній Республіці Крим або перебуває у комунальній власності;
- державне підприємство із забезпечення функціонування дипломатичних представництв та консульських установ іноземних держав,

представництв міжнародних міжурядових організацій в Україні Державного управління справами - щодо нерухомого майна та іншого окремого індивідуально визначеного майна цього підприємства, що передається дипломатичним представництвом та консульським установам іноземних держав, представництвом міжнародних міжурядових організацій в Україні;

- підприємства, установи та організації - щодо нерухомого майна, загальна площа якого не перевищує 200 квадратних метрів на одне підприємство, установу, організацію, та іншого окремого індивідуально визначеного майна.

Орендарями можуть бути [49]:

- організації орендарів, створені членами трудових колективів державних підприємств, організацій, їхніх структурних підрозділів;
- громадяни та юридичні особи України;
- громадяни іноземних держав;
- міжнародні організації;
- особи без громадянства.

Згідно із Законом України «Про оренду державного майна», введеним у дію 14 березня 1995 р., державне підприємство може бути орендодавцем у відношенні до майна тільки зі згоди Фонду державного майна України, його регіональних відділень і представництв або органів уповноважених місцевими радами. Існують два типи орендних відносин: 1) оренда як форма приватизації об'єктів державної власності; 2) оренда як форма економічних відносин у недержавному секторі економіки. Другий тип оренди сьогодні ще не дуже поширений, хоч підприємства, які базуються на недержавних формах власності, і почали активно розвивати орендні відносини [49].

Конкретний механізм розвитку орендного підприємства визначається істотними умовами договору оренди. Цими умовами є [15]:

- об'єкт оренди (склад і вартість майна);
- строк, на який укладається договір;
- орендна плата;

- порядок використання амортизаційних відрахувань;
- відновлення орендованого майна та умови його повернення;
- виконання зобов'язань.

Орендна плата є важливим елементом механізму функціонування орендного підприємства. Вона виступає економічною формою доходу орендодавця-власника, який він одержує за своє майно, передане у строкове платне володіння і користування орендарю. Основним складовим елементом орендної плати є амортизаційні відрахування, тобто відшкодування орендодавцю вартості орендного майна. Другий елемент орендної плати – відсоток від доходу орендаря, оскільки майно береться в оренду з метою одержання доходу[78]. А одержати дохід орендар може лише за умови передачі йому майна орендодавцем у тимчасове користування.

Передаючи в оренду майно, орендодавець розглядає його як певну вартісну величину, що зростає. У цьому полягає суть його інтересів. Тому величина орендної плати непостійна. У розвинутих країнах за базу для визначення величини доходу береться банківський відсоток. Проте в Україні через формальну роль банків у господарському житті, суб'єктивізм у встановленні позичкового відсотка це зробити об'єктивно неможливо. Така можливість з'явиться тоді, коли буде проведена докорінна реформа фінансово-кредитної системи. Вона повинна перетворитися із централізовано керованого кредитора у справжнього стимулятора виробництва на основі економічних регуляторів. Адже рух позичкового відсотка є барометром, що відображає рівень економічного потенціалу системи, її стан. Абсолютна величина і строки внесення орендної плати визначаються у договорі [3].

Найперспективнішою формою оренди, яка широко застосовується в західних країнах, є операційна оренда (лізинг). Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними фондами на строк, що не

перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних фондів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди[69].

Переваги операційної оренди пов'язані з тим, що вона дає можливість швидко переходити на нову технологічну базу, не вимагає значних одноразових затрат, дає змогу звільнитися від обслуговування і зосередити всі зусилля на ефективному використанні нової техніки. Стрімкий розвиток оренди у країнах із ринковою економікою пояснюється передусім необхідністю активізації інвестиційної політики. У 80-х роках спеціалізовані лізингові фірми поступалися тільки інформаційним. В Японії щорічний приріст орендних операцій становить 25-30%, а за деякими видами наукоємної, високотехнічної продукції – ще вищий[84].

Комплексна робота щодо розвитку оренди проводиться і в Україні. В 1991 р. функціонувало понад 200 підприємств, які надавали у тимчасове користування різні засоби праці. Певний досвід роботи у цьому напрямі вже нагромаджений Республіканським комерційним центром. Це – орендне підприємство, метою якого є всебічне сприяння формуванню ринку засобів виробництва і матеріально-технічних ресурсів [11].

На даний час в Україні, в основному, використовується така форма лізингового інвестування, як операційна оренда, згідно з якою, передане в оренду майно залишається в складі основних засобів орендодавця, а в обліку орендаря відображається на позабалансовому рахунку. Таке фінансове забезпечення через оперативний лізинг не відображається в балансі орендаря, що призводить до необ'єктивного визначення фінансової стійкості, незалежності та інших показників фінансового левериджу останнього.

Класичному лізингу властивий тристоронній характер взаємовідносин, який передбачає участь у лізинговій угоді таких трьох сторін: лізингодавця, лізингоодержувача, продавця (постачальника) майна[30]. Суть лізингової операції полягає в наступному: майбутній лізингоодержувач, в якого відсутні власні кошти, звертається в лізингову компанію з пропозицією про укладання лізингової угоди. Згідно з останнього лізингоодержувач вибирає продавця,

який має необхідне майно, а лізингодавець придбає його у власність і передає майно лізингоодержувачу в тимчасове володіння і користування за відповідну плату на засадах, обумовлених в договорі. Після закінчення договору, залежно від його умов майно повертається лізингодавцю або переходить у власність лізингоодержувача. Схема проведення лізингової операції наведена на рис. 1.1 [4].



Рис. 1.1. Схема проведення лізингової операції

Придбати в лізинг або оренду обладнання нескладно, подібна процедура майже не відрізняється від отримання банківського кредиту. Інша справа, що при цьому необхідно враховувати деякі фактори, а саме: ліквідність, універсальність, компактність, довговічність. Якщо всі умови зійшлися в одному об'єкті, то можна сміливо купувати його в лізинг[5]. В іншому випадку, можна залишитися з непотрібним застарілим обладнанням.

Розглядаючи напрацювання таких науковців як В.В.Сопко та О.В.Бойко можна побачити що основною думкою щодо операційної оренди є така , «це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що

передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строк їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди»

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Оренда як явище, характерне ринковій економіці, в Україні бере свій початок з 1990 року. Починаючи з цього моменту формується нормативно-правова база, що є підставою для здійснення орендних операцій. З огляду на зміни, що відбулися за період незалежності в економіці і правовій системі України, сьогодні діє ряд нормативних документів, які в тій чи іншій мірі регулюють порядок здійснення орендних операцій, зокрема, Цивільний кодекс України (ЦКУ), Господарський кодекс України (ГКУ), Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [49].

Таким чином, можна виділити три напрямки нормативного регулювання орендних операцій: нормативні документи, що визначають загальні правові засади здійснення орендних операцій; документи, що визначають порядок їх облікового відображення, і документи, які регулюють визнання доходів і витрат, понесених (отриманих) в ході здійснення орендних операцій в складі валових і їх вплив на базу оподаткування податком на прибуток. Фактично, нова віха в регулюванні орендних операцій почалася в 2003 році з прийняттям Цивільного і Господарського кодексів [138], які було введено в дію з 1 січня 2004 року, але ситуація не тільки не покращилася, але і ускладнилася.

Отже, в першу чергу слід гармонізувати положення Господарського та Цивільного кодексів, а також Закону України «Про фінансовий лізинг» в частині визначення договору лізингу[36], усунути неузгодженість між

видами лізингу та оренди, оскільки сьогодні положення Закону фактично суперечать положенням Господарського кодексу в частині існування операційного лізингу; чітко визначити ознаки, за яким оренду слід відносити до того чи іншого виду, а також узгодити об'єкти оренди.

Неузгодженими залишаються також положення Господарського кодексу і Закону України «Про оренду державного та комунального майна» [52, 26] в частині визначення орендодавців різних видів державного майна та можливості викупу орендованого майна.

Головними законодавчими «керуючими» в орендних питаннях є розділ 58 і 59 ЦКУ, а також параграф 5 розділ 30 ГКУ. При цьому зауважимо: норми ГКУ мають пріоритетне значення при регулюванні господарських відносин, що виникають в процесі укладення та виконання договорів між суб'єктами підприємницької діяльності. У той же час в цілому згідно з ч. 6 ст. 283 ГКУ до договорів оренди застосовують відповідні положення ЦКУ з урахуванням особливостей, передбачених ГКУ.

Примітно, що розділ 58 ЦКУ, присвячений договору оренди, включає в себе не тільки загальні «орендні» положення, але і спеціальні правила, що стосуються лише окремих видів договорів оренди (прокату, оренди транспортних засобів, оренди землі та інше). Причому загальні положення про оренду застосовують до таких видів договорів тільки в тому випадку, якщо спеціальними правилами щодо них не встановлено інше. Як свідчить ч. 1 ст. 759 ЦКУ, за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк. Підтримує його і ГКУ, в ч. 1 ст. 283 в якій зазначено наступне: «за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності».

Предметом (об'єктом) договору оренди може бути неспоживна річ, яка визначена індивідуальними ознаками і зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (ч. 2 ст. 283 ГКУ, ч. 1 ст. 760 ЦКУ).

Таким чином, в якості предмета договору оренди можуть виступати приміщення, обладнання, автомобіль і т. п.

Для обліку, аудиту і аналізу операцій по оперативній і фінансовій оренді майна підприємства слід керуватися наступними нормативними актами[91]:

- ЦКУ – Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
- ГКУ – Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
- ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
- Закон № 2464-VI – Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.
- Методика № 1253 – Методика визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1253.
- Наказ № 1020 – наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» від 24.12.2010 р. № 1020.
- Наказ № 1213 – наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 28.09.2011 р. № 1213.
- НП(С)БО 1 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.

- П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

- П(С)БО 14 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181.

- Інструкція № 291 – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

- Методичні рекомендації № 561 – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.

- Лист № 31-34020-20-27/25329 – лист Міністерства фінансів України «Про деякі питання з бухгалтерського обліку» від 22.09.2010 р. № 31-34020-20-27/25329.

- Лист № 2346/6/17-0715 – лист Державної податкової адміністрації України «Про оподаткування» від 03.02.2011 р. № 2346/6/17-0715.

- Лист № 8206/10/31-606 – лист Державної податкової адміністрації України «Щодо порядку відображення доходів у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства» від 10.08.2011 р. № 8206/10/31-606.

- Лист № 16534/03-20 – лист Пенсійного фонду України «Щодо нарахування ЄСВ на роялті та орендну плату» від 10.09.2011 р. № 16534/03-20.

Як видно з вище наведених даних, бухгалтерові необхідно орієнтуватися в численній кількості нормативних документів, що регулюють облік операцій по оперативній і фінансовій оренді майна підприємства. Податковий облік операцій по оперативній і фінансовій оренді майна

підприємства регулюється Податковому кодексі України, також великою кількістю роз'яснень та листів ДПА України.

Бухгалтерський облік орендних операцій в Україні регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», розробленим на підставі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 17.3а П(С)БО 14 «Оренда» під орендою розуміють угоду, за якою орендодавець передає орендарю право користування активом протягом погодженого строку за платіж (або ряд платежів). Істотні відмінності між П(С)БО 14 та МСБО 17 наведено в додатку Б.

Таким чином, оглядаючи в цілому П(С)БО 14 «Оренда», можна зробити висновок, що воно являє собою короткий виклад міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 17 «Оренда».

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда» [102].

В П(С)БО 14 «Оренда» згадуються два види оренди – операційна і фінансова. Визначення першого з цих видів оренди, операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова. Отже, для з'ясування значення операційної оренди потрібно спочатку визначитися з тим, яка оренда визначається фінансовою. Фінансова оренда це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Питання відображення інформації про операційну оренду необоротних активів в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності регулюються нормами П(С)БО 14 або П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Вартість об'єктів, переданих в операційну оренду, продовжує відбиватися на відповідних балансових рахунках орендодавця згідно П(С)БО 7. При цьому такі об'єкти можуть бути переведені на окремий субрахунок аналітичного обліку[14].

Якщо в оренду здається нерухомість, яка використовується тільки (або переважно) для надання в оренду, то вона повинна враховуватися як інвестиційна на однойменному субрахунку 100. Правила обліку такої нерухомості визначені П(С)БО 32.

Загалом короткий огляд нормативно-правової бази та спеціальної літератури з орендних питань наведено в додатку В.

1.3 Передумови організації та методології обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди у ДП "НСК"Олімпійський"

Стадіон ДП «Національний спортивний комплекс» Олімпійський – найбільша спортивна та культурна арена України, а також найбільша спортивна арена Східної Європи.

НСК «Олімпійський» – це багатофункціональна арена класу еліт з 95-річною історією.

З моменту відкриття НСК у 2011 році тут проведено понад 100 футбольних матчів, включаючи матчі Ліги Європи УЄФА, Ліги чемпіонів УЄФА. Стадіон отримав високу оцінку щодо організації спортивних заходів. Крім того, тут відбулися успішні концерти найпопулярніших українських і всесвітньо відомих груп та музикантів (Океан Ельзи, Мадонна, Red Hot Chili Peppers, Depesche Mode), що сприяло становленню статусу НСК в світі, як концертного майданчику, що відповідає всім сучасним стандартам.

Загальна площа стадіону – 16,88 га. Площа доріг, пішохідних доріжок та мощення складає 79326 м². Загальна довжина зовнішнього периметра – 2040 м.

НСК «Олімпійський» має зручну транспортну інфраструктуру, розташовану недалеко від центру міста:

- 3 станції метро знаходяться в безпосередній близькості від стадіону: «Олімпійська», «Палац спорту», «Площа Льва Толстого»;
- 3 км – відстань від центрального залізничного вокзалу до НСК (тролейбуси № 14, 14к);
- 29 км – відстань від міжнародного аеропорту «Бориспіль» (з аеропорту «Бориспіль» можна дістатися автобусом «SkyBus», маршрут «Аеропорт – залізничний вокзал»);
- 7 км – відстань від міжнародного аеропорту «Жуляни» (маршрутні таксі №302, 368, 805, пересадка на автобус №69 на зупинці «Вулиця Освіти»);
- 4,3 км – відстань від центральної автостанції (тролейбуси №12, маршрутні автобуси № 412, 412к, 539).

Локації на території стадіону:

- Зони гостинності площею 36000 м², які можуть бути використані для паркування транспортних засобів організатора, у тому числі великогабаритного транспорту;
- Телевізійна зона площею 8000 м², яка забезпечує ідеальні умови для розміщення телевізійних фургонів та вагонів-супутників через те, що територія розташована на південній стороні стадіону, де сигнал надходить із світових супутників.

НСК «Олімпійський» забезпечує всі необхідні умови для комфортного перебування гостей з обмеженими можливостями. Стадіон обладнаний рампами та туалетами для людей на інвалідних візочках. Аудіо-описовий коментар доступний людям з проблемами зору, а також переклад мовою жестів для людей із проблемами слуху під час подій. НСК «Олімпійський» – це соціально орієнтована арена.

Загальну характеристику підприємства ДП «НСК» Олімпійський» наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Загальна інформація про підприємство

Ознаки	Характеристика
1 Назва компанії	ДП «НСК» Олімпійський»
2 Місце знаходження (юридична адреса)	03150, м. Київ, Печерський район вул. Велика Васильківська, буд. 55
3 Форма власності	Державне підприємство
4 Основна сфера діяльності	Функціонування спортивних споруд
5 Величина активів, тис. грн.	6477383 тис. грн.
5. у т.ч. частка необоротних активів (%)	86,05%
5. частка оборотних активів (%)	13,95%
6 Чисельність персоналу	110
7 Тип організаційної структури	Функціональна

Для визначення динамічності та інтенсивності розвитку підприємства проведемо аналіз окремих техніко-економічних показників його діяльності, представимо їх у табл. 1.4 та розрахуємо відносне і абсолютне відхилення по цим показникам у табл. 1.5.

Інформаційною базою дослідження є баланси та звіти про фінансові результати підприємства за п'ять останніх звітних періодів (Дод. Г). Показники балансу приведені на кінець кожного звітного періоду.

Таблиця 1.4

Основні техніко-економічні показники діяльності ДП «НСК» Олімпійський»

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
Необоротні активи, тис. грн.	5836779	5747164	5659189	5573955	5617640
Вартість основних засобів, тис. грн.	3575915	3482597	3393622	3306358	3246206

Оборотні активи, тис. грн.	908763	912638	6557214	898025	910301
----------------------------	--------	--------	---------	--------	--------

Продовження табл. 1.4

Обсяг реалізації (за собівартістю продукції), тис. грн.	34972	29 870	32359	38192	30366
Обсяги реалізації та надання послуг (чистий дохід), тис. грн.	40911	30354	36492	41230	36328
Чистий прибуток від основної діяльності, тис. грн.	18724	19513	23406	14792	7529
Середньоспискова чисельність робітників, чол.	165	161	103	110	116
Продуктивність праці, тис. грн.	211,952	185,528	314,165	347,200	261,776
Фондомісткість, грн.	102,251	116,592	104,874	86,572	106,903
Фондовіддача, грн.	0,010	0,009	0,010	0,012	0,009

Таблиця 1.5

Основні техніко-економічні показники діяльності ДП «НСК»
Олімпійський», розрахунок відхилень

Показники	Відхилення							
	2014 до 2013		2015 до 2014		2016 до 2015		2017 до 2016	
	абс	віднос не	абс	віднос не	абс	віднос не	абс	Віднос не
Необоротні активи, тис. грн.	-	0,985	-87975	0,985	-85234	0,985	43685	1,008
Вартість основних засобів, тис. грн.	-	0,974	-88975	0,974	-87264	0,974	-60152	0,982
Оборотні активи, тис. грн.	3875	1,004	564457 6	7,185	-	0,137	12276	1,014
Обсяг реалізації (за	-5102	0,854	2489	1,083	5833	1,180	-7826	0,795

собівартістю продукції), тис. грн.									
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Продовження табл. 1.5

Обсяги реалізації та надання послуг (чистий дохід), тис. грн.	- 10557	0,742	6138	1,202	4738	1,130	-4902	0,881
Чистий прибуток від основної діяльності, тис. грн., усього, в т.ч.:	789	1,042	3893	1,200	-8614	0,632	-7263	789
Середньоспико ва чисельність робітників, чол.	-4	0,976	-58	0,640	7	1,068	6	1,055
Продуктивність праці, тис. грн.	- 26,42 4	0,875	128,6 37	1,693	33,035	1,105	-85,424	0,754
Фондомісткість, грн.	14,34 1	1,140	- 11,71 8	0,899	-18,302	0,825	20,331	1,235
Фондовіддача, грн.	- 0,001	0,877	0,001	1,112	0,002	1,211	-0,002	0,810

Проведені розрахунки техніко-економічних показників діяльності ДП «НСК» Олімпійський» свідчать про те, що обсяги реалізації продукції та послуг у 2016 році зросли на 1,13% порівняно з 2015 роком, але в порівнянні з 2017 роком зменшились на 0,88%. Порівнюючи обсяг реалізації за собівартістю продукції за 2013-2017 роки, видно, що хоч в порівнянні 2013 до 2014 року був спад на 0,85%, то протягом наступних років постійно підвищувався відсоток. Так видно, що в 2015 збільшився на на 1,08%, в 2016 відбулось підвищення ще на 1,18% , але вже в 2017 відбувається спад до 0,79%.

Як видно з таблиць, вартість основних засобів поступово зменшується з року в рік. В середньому це зменшення з 2013 до 2017 року становить 82427,3 тис грн., якщо розглядати цю тенденцію в відсотках то середнє значення спаду 0,98 %.

Фондомісткість продукції та послуг у 2016 році зменшилася на 0,83%, в той час як в 2017 році зросла на 1,24%, а фондовіддача в 2016 році зросла на 1,21%, то в 2017 році відбувся спад на 0,81%.

Визначені результати свідчать про не стабільний стан підприємства, показники не мають чіткої тенденції, спостерігається то підйом, то спад.

Аналізу структури джерел майна підприємства слід приділити особливу увагу. Як відомо, активи підприємства складаються з необоротних та оборотних активів. Тому найточніше загальну структуру активів характеризує коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів.

Значення даного показника більшою мірою зумовлено галузевими особливостями кругообігу коштів аналізованого підприємства. Під час внутрішнього аналізу структури активів варто з'ясувати причини різкої зміни коефіцієнта (якщо це було) за звітний період.

Цей коефіцієнт повинен збільшуватися, що дасть можливість підвищити ліквідність балансу підприємства.

Якщо частка необоротних активів складає більше 40%, деякі аналітики говорять про «важку» структуру активів, менше 40% – «легку». «Важка» структура свідчить про значні накладні витрати і високу чутливість до зміни виручки, «легка» – про мобільність підприємства. За нормальних умов темпи приросту оборотних активів повинні бути вищі ніж темпи приросту необоротних активів.

Структуру та динаміку активів підприємства представимо в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Загальна оцінка структури та динаміки активів підприємства

Майно	2 013р.		2 014р.		2 015р.		2 016р.		2 017р.		Відхилення 2017 року							
	Тис. грн.	Структура, %	Тис. грн.	Структура, %	Тис. грн.	Структура, %	Тис. грн.	Структура, %	Тис. грн.	Структура, %	До 2013		До 2014		До 2015		До 2016	
											абсол. знач.	%	абсол. знач.	%	абсол. знач.	%	абсол. знач.	%
1. Необоротні активи	5836 779	86,528	5747 164	86,296	5659 189	86,3 05	5573 955	86,0 53	5617 640	86,055	- 21913 9	96,2 46	- 1295 24	97,7 46	-41549	99, 266	4368 5	100,78 4
2. Оборотні активи	9087 63	13,472	9126 38	13,704	9034 28	13,7 78	8980 25	13,8 64	9103 01	13,945	1538	100, 169	- 2337	99,7 44	6873	100, 76 1	1227 6	101,36 7
Активів разом	6745 542	100	6659 803	100	6557 214	100	6477 383	100, 000	6527 941	100,00 0	- 21760 1	96,7 74	- 1318 62	98,0 20	-29273	99, 554	5055 8	100,78 1
Коефіцієнт співвідношення оборотних та необоротних активів	0,15 6		0,15 9		0,16 0		0,16 1		0,16 2		0,0063 47338		0,00 32		0,0024	70, 430	0,00 093	66,530

Розглядаючи структуру та динаміку активів даного підприємства слід зазначити, що обсяги активів у 2017 році зросли на 50558 тис. грн. порівняно з 2016 роком. Що є позитивним значенням та свідчить про розширення діяльності підприємства. Дані зміни відбулися за рахунок збільшення суми необоротних активів у загальній кількості майна підприємства у 2017 році порівняно з 2016 роком – на 43685 тис. грн., та зростання оборотних активів – на 12276 тис. грн.

Розглядаючи структуру активів ДП «НСК» Олімпійський» можливо визначити, що обсяги необоротних активів значно перевищують обсяги оборотних активів, тобто вона виглядає наступним чином (рис. 1.2):

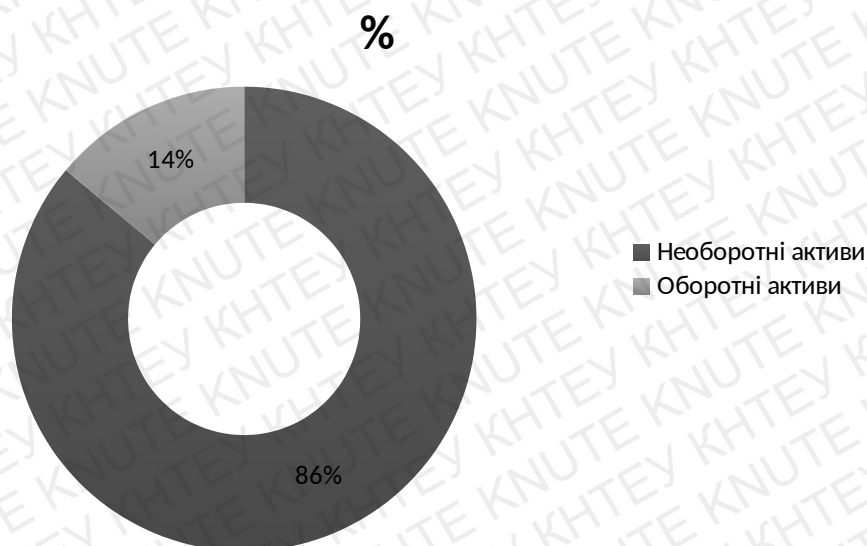


Рисунок 1.2. Структура активів ДП «НСК» Олімпійський» у 2017 році

Проведений розрахунок коефіцієнту співвідношення оборотних та необоротних активів вказує на те, що ДП «НСК» Олімпійський» має низьколіквідний баланс, з важкою структурою активів та потребує державних дотацій.

Отже, досліджуване підприємство ДП «НСК» Олімпійський» здає в оренду нежитлові приміщення площею 1 598 кв. м. Згідно з незалежною оцінкою станом на 31 січня 2017 року, загальна вартість майна становила 40,692 млн грн.

Відповідальним за фінансово-господарську діяльність підприємства є: директор ДП «НСК» Олімпійський», заступник директора по комерційній діяльності та головний бухгалтер.

Штатний розклад підприємства розроблений, виходячи з задач підприємства та об'ємів діяльності. Структура підприємства та управління його підрозділами зображена на рис. 1.3.



Рис.1.3. Організаційно-управлінська структура ДП «НСК» Олімпійський»

Управління підприємством покладене на директора та головного бухгалтера.

Бухгалтерська служба, керована головним бухгалтером, ділиться на три секції: обліку товарно-матеріальних цінностей (здійснює облік товарно-матеріальних цінностей підприємства, а також покладені обов'язки по обліку основних засобів та нематеріальних активів);

Бухгалтер по обліку розрахункових та банківських операцій – здійснює облік грошових коштів та розрахунків з бюджетом, поставниками і покупцями; заробітної плати, розрахунків з робітниками (здійснює облік розрахунків з робітниками, облік робочого часу та праці, проведення касових операцій).

В зв'язку з невеликою чисельністю працівників підприємства та об'ємами виконуваної роботи, керівництво підприємства прийняло рішення, згідно якого в штатному розкладі секторів передбачено по одному бухгалтеру, котрі здійснюють облік згідно своїх посадових інструкцій. Головний бухгалтер узагальнює поступаючи дані і на основі їх складає баланс та необхідну звітність. Дана структура бухгалтерської служби на підприємстві була продиктована задачами і об'ємом виконуваної роботи на даному підприємстві, чисельністю працівників підприємства та ступенем автоматизації та механізації праці бухгалтерів.

Висновки до розділу 1

Важливим аспектом вивчення проблеми розвитку орендних відносин є обґрунтування їх економічної сутності.

Орендне підприємство – це господарська одиниця, яка самостійно здійснює підприємницьку та іншу діяльність на основі строкового платного володіння і користування майном, переданим в оренду орендареві за договором.

Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними фондами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди.

Можна виділити три напрямки нормативного регулювання орендних операцій: нормативні документи, документи, що визначають порядок їх облікового відображення, і документи, які регулюють визнання доходів і витрат, понесених (отриманих) в ході здійснення орендних операцій в складі валових і їх вплив на базу оподаткування податком на прибуток.

Бухгалтерський облік орендних операцій в Україні регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [102],

розробленим на підставі Міжнародного стандарту фінансової звітності 17 [56]. Отримані в операційну оренду об'єкти відображаються за дебетом позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю, вказаною в договорі про оренду (Інструкція № 291, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну України від 30.09.03 р № 561 (далі – Методрекомендацій № 561), п. 8 П(С)БО 14).

Для аналітичного обліку об'єктів основних засобів і контролю за їх використанням в місцях експлуатації кожного об'єкта основних засобів присвоюється інвентарний номер (п. 8 Методрекомендацій № 561), який закріплюється за ним на весь час перебування об'єкта на даному підприємстві. При поверненні орендодавцю об'єкт операційної оренди списується з позабалансового рахунку орендаря (Кт 01). Для відображення податку на прибуток операція з передачі основних засобів в оперативну оренду не має ніяких особливостей. Тому всі платники податків (незалежно від того, застосовують вони коригування на різниці чи ні) відображають таку операцію тільки за правилами бухгалтерського обліку. Передача орендодавцем майна орендарю за договором операційної оренди і повернення його з оренди не є об'єктом оподаткування ПДВ. Винагорода орендодавця за договором оренди може відображатися в обліку або як дохід від основної діяльності, або як інший дохід.

НСК «Олімпійський» – це багатофункціональна арена класу еліт з 95-річною історією. Загальна площа стадіону – 16,88 га. Площа доріг, пішохідних доріжок та мощення складає 79326 м². Загальна довжина зовнішнього периметра – 2040 м.

Отже, досліджуване підприємство ДП «НСК» Олімпійський» здає в оренду нежитлові приміщення площею 1 598 кв. м. Згідно з незалежною оцінкою станом на 31 січня 2017 року, загальна вартість майна становила 40,692 млн грн.

РОЗДІЛ. 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

2.1. Організація обліку операційної оренди в орендодавця

Об'єктами операційної оренди в ДП «НСК» Олімпійський» є адміністративні приміщення. Регулювання взаємовідносин між орендарем та орендодавцем відбувається на підставі договору оренди.

Орендна плата виплачується в безготівковій формі через банківську установу.

Одночасно з підписанням договорів оренди проводиться передача об'єкту оренди і на об'єкт, що передається в оренду, складаються акти приймання-передачі.

Товариство здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності відповідно до чинного законодавства, а також веде статистичну звітність та подає її у встановленому порядку та обсязі органам державної статистики.

Загальний перелік первинних документів, що застосовуються в орендних операціях на ДП «НСК» Олімпійський» наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Перелік первинних документів, які складаються на ДП «НСК» Олімпійський» при передачі об'єкту в оренду

№ з/п	Назва документу	Типова форма	Призначення
1.	Договір оренди	Договір	Складається між орендарем і орендодавцем для юридичного оформлення передачі орендованого майна

2.	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	ОЗ-1	Складається на кожний об'єкт основних засобів, який передається в оренду у випадку зарахування окремих інвентарних об'єктів до складу основних засобів, а також при введенні основних засобів в експлуатацію
----	--	------	--

№ з/п	Назва документу	Типова форма	Призначення
3.	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2	Застосовується орендарем у випадку здійснення ремонту, модернізації орендованих основних засобів
4.	Інвентарна картка обліку основних засобів	ОЗ-6	Застосовується орендарем при прийнятті основних засобів в оренду

Розглянемо детальніше вимоги, що висуваються до певних первинних документів, які складаються для передачі об'єкта в оренду.

Істотними умовами договору оренди є [15, с. 258]:

- об'єкт оренди (склад і вартість майна);
- строк, на який укладається договір;
- орендна плата;
- порядок використання амортизаційних відрахувань;
- відновлення орендованого майна та умови його повернення;
- виконання зобов'язань.

Базові характеристики договору оренди:

1. Договір оренди вважається укладеним з моменту досягнення сторонами угоди по його істотних умовах. Іншими словами, момент вступу договору в силу не пов'язується з передачею орендованого майна орендарю[25]. Передача зданого в оренду майна орендарю являє собою виконання укладеного і вступив у силу договору оренди з боку орендодавця. Цей нюанс має важливе значення в тому плані, що вже після підписання договору (або його нотаріального посвідчення / нотаріального посвідчення та держреєстрації) для сторін може наступати передбачена договором відповідальність за невиконання або неналежне виконання умов договору, в

тому числі за непередачу майна в користування або несплату орендних платежів. У той же час угода, за якою здійснюватимуться тільки орендні платежі, а майно у користування так передано і не буде, не виключено, що може бути перекваліфікована в інший вид договору або визнана недійсною.

2. Договір є платним. На відміну, наприклад, від такого договору, як позичка, договір оренди завжди передбачає платність[47]. При цьому якщо однією зі сторін договору виступає проста фізособа і текст договору не містить вказівки на розмір орендних платежів, то він буде визначатися з урахуванням споживчих характеристик і інших мають істотне значення обставин[89]. Якщо ж це договір оренди між двома суб'єктами господарювання, то відсутність у договорі розміру орендних платежів може спричинити за собою визнання такого договору недійсним.

Сторони вправі в договорі найму передбачити на свій розсуд одну з форм оплати: грошову або натуральну. На практиці найбільш поширеною є саме грошова форма оплати, яка застосовується у вигляді встановлених у твердій грошовій сумі платежів. Можлива також оплата у вигляді встановленого відсотка від доходів, отриманих наймачем за рахунок використання орендованого майна, та інші форми оплати[35].

Згідно ч. 5 ст. 762 ЦКУ плата за користування майном за договором найму вноситься щомісяця. Сторона також має право в договорі найму (оренди) передбачити іншу періодичність внесення плати за користування майном.

Виходить, якщо в договорі оренди не встановлений термін виконання орендарем його обов'язки по внесенню орендної плати, ст. 530 ЦКУ не застосовується, як це буває в загальному випадку, коли не встановлений термін виконання цивільно-правового зобов'язання. Нагадаємо, відповідно до названої статті зобов'язання, термін виконання якого не встановлений, підлягає виконанню протягом семи днів з дня пред'явлення вимоги до боржника. Висновок про незастосування ст. 530 ЦКУ в орендних відносинах

підтверджують і судові інстанції (див. Постанову ВГСУ від 15.01.2009 р №2 / 329-08).

В договорі розміру орендної плати за певний період (наприклад, за рік) ще не може вважатися встановленням строку внесення плати за використання майна. Тому багато чого буде залежати від конкретних формулювань договору. Якщо в договорі чітко вказано, що орендна плата за використання предмета оренди (приміщення, транспортного засобу) вноситься щорічно (при цьому необхідно вказати, з якого моменту обчислюється даний термін - з моменту укладення договору, передачі майна за актом приймання-передачі, починаючи з конкретної дати і т.д.), таку вказівку можна вважати встановленням строку внесення плати за договором.

Якщо сторони обмежилися зазначенням загальної суми орендних платежів за рік, то слід виходити з того, що орендна плата повинна вноситися щомісяця. Водночас відкритим залишається питання, з якого моменту слід відраховувати місяць (ЦКУ не вказує, що вважати таким відправним моментом). Суди переважно початком зазначеного місячного терміну вважають момент укладення договору (см. Постанову ВГСУ від 15.01.2009 р №2 / 329-08), хоча більш обгрунтованим виглядає варіант, коли строк внесення плати за використання переданого в оренду майна обчислюється з моменту передачі такого майна орендарю (див. постанову ВГСУ від 12.02.2009 р №8 / 81-08).

Даний момент важливий для визначення початку перебігу строку позовної давності по орендних платежах і передбаченим договором штрафним санкціям за їх несвоєчасну сплату.

3. Договір оренди є терміновим, майно передається у користування наймачеві на визначений строк.

Якщо строк найму не встановлений, кожна зі сторін договору найму, укладеного на невизначений строк, може відмовитися від договору в будь-який час, письмово попередивши про це іншу сторону за один місяць, а в разі найму нерухомого майна - за три місяці. Сторони у договорі найму можуть

передбачити інший строк для попередження контрагента про бажання розірвати договір найму, укладений на невизначений строк.

Як вже вказувалося, для окремих видів майна може передбачатися особливе правове регулювання. Так, спеціальним законодавством можуть бути встановлені обмеження максимального строку договору найму. Наприклад, термін дії договору оренди землі визначається за згодою сторін, але не може перевищувати 50 років (ст. 19 Закону про оренду землі).

Обмеження максимального строку договору найму є імперативною вимогою законодавця, яке не може бути змінено за згодою сторін. У такому випадку, навіть якщо сторони уклали договір на більш тривалий термін, ніж це дозволяється спеціальним законом, вважається, що договір укладено на термін, який є максимальним згідно із законом[132].

Якщо між сторонами був укладений договір найму на невизначений термін, однак спеціальним законом встановлено обмеження максимального строку договору найму, то договір припиняється після закінчення максимальних термінів договору, якщо сторони до цього не відмовилися від договору.

Водночас ЦКУ встановлює правові наслідки продовження наймачем користування майном після закінчення строку дії договору найму. Так, договір найму (оренди) може бути продовжений на строк, який був раніше встановлений договором, якщо наймач продовжує користуватися майном після закінчення строку договору найму, а наймодавець не пред'являє заперечень проти цього протягом одного місяця[140].

Якщо ж у наймодавця є заперечення проти пролонгації дії договору найму, він зобов'язаний повідомити про це наймачеві протягом місяця. В іншому випадку договір буде продовжений автоматично на строк, визначений у договорі (см. Постанову ВГСУ від 26.01.2010 р №11 / 162).

Окремо необхідно звернути увагу на дію даного правила при оренді комунальної та державної землі. ВГСУ доходить висновку, що відсутність заперечень сторін автоматично не продовжує оренду державної або

комунальної землі. Цю позицію вищих судових інстанцій взяли на озброєння і держоргани.

4. Предметом договору найму може бути неспоживна річ, яка визначена індивідуальними ознаками і яка зберігає свій первинний вигляд при неодноразовому використанні (приміщення, обладнання, автомобілі). Законодавством України можуть встановлюватися види майна, які не можуть бути предметом договору найму. В даному випадку може йти мова про майно, вилучене з цивільного обороту, а також речі з обмеженою оборотоздатністю[10].

5. Основний обов'язок орендодавця за договором оренди - надати орендарю майно в стані, що відповідає умовам договору оренди і призначенню цього майна разом з усім його приладдям і та документами. Майно, здане в оренду, має бути передано орендарю в термін, передбачений договором, а при його відсутності - в розумний строк[73]. При невиконанні цього обов'язку орендодавцем орендар отримує право витребувати орендоване майно і зажадати від орендодавця відшкодувати збитки, завдані внаслідок несвоєчасної передачі орендованого майна. Якщо ж орендар в результаті затримки в передачі майна втратив інтерес до виконання договору оренди, він може надійти іншим чином: заявити вимоги про розірвання договору та про відшкодування орендодавцем збитків, завданих невиконанням договірних зобов'язань[93].

6. За загальним правилом, для укладення договору оренди землі достатньо простої письмової форми. Однак законодавство в окремих випадках може передбачати більш суворі вимоги. Наприклад, договір оренди транспортного засобу, укладений з простою фізичною особою (непідприємцем), підлягає обов'язковому нотаріальному посвідченню, договір оренди об'єкта нерухомості строком на три і більше року необхідно нотаріально засвідчити і пройти його держреєстрацію.

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (Типова форма № ОЗ-1). Особливості заповнення[72]:

Застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно у відповідності з існуючим законодавством оформлятися в особливому порядку, для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший, для оформлення передачі основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію, а також для виключення із складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації).

При оформленні приймання основних засобів акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Складання загального акта, що оформляє приймання декількох об'єктів основних засобів, допускається лише при обліку господарського інвентаря, інструменту, обладнання і т. п., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. Акт (накладна), після його оформлення, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими[60].

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт (накладна) виписується у двох примірниках працівником відділу (цеху) - здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, а другий - відділу (цеху) - здавальнику.

При безоплатній передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, що здає та приймає основні засоби).

При передачі основних засобів іншому підприємству за плату акт складається у трьох примірниках: перші два у підприємства, що здає (де перший примірник додається до звіту, а другий - до повідомлення на

або

— з урахуванням способу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (наприклад, виходячи з потенціалу його корисності).

Інакше кажучи, п. 17 П(С)БО 14 «Оренда» зобов'язує відобразити дохід від оренди за кредитом субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Проте Мінфін уточнює: якщо надання майна в оренду є основним видом діяльності орендодавця, дохід у вигляді орендної плати йому краще показувати за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» (див. лист від 22.09.2010 р. № 31-34020-20-27/25329).

Згідно з нормами Інструкції № 291 дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості обліковується лише на субрахунку 703. Тобто його віднесено до доходів від основної діяльності. Визнавати такий дохід як інший операційний дохід п. 17 П(С)БО 14 «Оренда» не дозволяє.

Отриману авансом за декілька періодів орендну плату одразу до доходу не включають, її спочатку відносять до складу доходів майбутніх періодів (кредит рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів»), а вже в тих періодах, за які орендну плату отримано, визнають дохід (Дт 69 — Кт 703 або 713). Причому тут має значення розрахунковий період, установлений у договорі оренди. Від нього й залежатиме момент відображення доходу[95].

Якщо акт наданих орендних послуг з умов договору складається в наступному періоді, то дохід визнаємо не за датою складання акта, а за датою нарахування орендної плати згідно з договором (за фактом надання послуг), тобто відносимо його до того періоду, в якому ці послуги власне й надані.

До речі, з юридичної точки зору, складання акта, який підтверджує, що протягом певного періоду часу орендар використовує майно, є необов'язковим[134]. Досить наявності правильно оформленого договору й акта, за яким майно було передане в користування (див. постанову ВГСУ від

19.02.2009 р. № 10/443/08). Інша справа, що без акта наданих послуг складно визначити дату виникнення ПДВ-зобов'язань (при пост-оплаті). Отже відправляти цей документ «у відставку» все ж не варто.

Амортизацію переданих в оренду об'єктів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів) орендодавець продовжує нараховувати згідно з установленими для таких активів правилами.

Це означає: якщо діяльність підприємства з надання орендних послуг є основною і систематичною, то суми нарахованої амортизації за об'єктом оренди воно відносить до собівартості цих послуг. Робить воно це за допомогою запису за кредитом відповідного субрахунку до рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» у кореспонденції з дебетом рахунка 23 «Виробництво» і подальшим списанням цих сум на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [32].

Хоча якщо об'єкт нерухомості використовується тільки для здавання в оренду, то він повинен обліковуватися як інвестиційна нерухомість. А амортизація на об'єкти інвестнерухомості, що обліковуються за справедливою вартістю, не нараховується. Це впливає з пп. 16 і 22 П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість".

Крім амортизації, акумулюються на рахунку 23 і формують собівартість орендної послуги також інші витрати орендодавця на утримання об'єкта оренди, наприклад[121]:

- зарплата і нарахування на зарплату працівників, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг з оренди;
- вартість матеріалів, що використовуються для підтримки майна в належному працездатному стані (якщо такі витрати згідно з договором оренди несе орендодавець);
- інші витрати, пов'язані з отриманням доходу від надання майна в операційну оренду.

При передаванні в оренду будівлі (приміщення) собівартість орендної послуги визначають з розрахунку на 1 кв. м площі шляхом ділення витрат з утримання об'єкта оренди на його загальну площу[29].

Якщо під час укладення договору оренди в орендодавця виникають будь-які додаткові витрати, то уму таких витрат відображають у складі інших операційних витрат (за дебетом субрахунку 949) того звітного періоду, в якому вони здійснені (п. 18 П(С)БО 14«Оренда»).

Якщо надання майна в оренду не є основним видом діяльності підприємства, усі витрати, пов'язані з цією послугою, включають до складу інших операційних витрат (дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»)[51].

Очевидно, цим роз'ясненням податківці охоплюють і ситуацію, коли комунальні платежі згідно з договором орендар відшкодовує окремо від орендної плати. Ухилитися від ПДВ у цьому випадку дійсно складно (через дуже широку базу, передбачену в п. 188.1 ПКУ)

Регістром аналітичного обліку орендованих необоротних активів є копія інвентарної картки об'єкту або витягу з інвентарної книги. Ці документи повинні додаватися орендодавцем до акту приймання-передачі об'єктів, що орендуються. Зазначені документи зберігаються в бухгалтерії орендаря окремо[115]. Об'єкти, прийняті в операційну оренду як необоротні активи, обліковуються в орендаря за інвентарними номерами орендодавця.

На підставі документів, які свідчать про повернення об'єкта орендодавцю, бухгалтерія орендаря списує його з позабалансового рахунку 01, і вилучає з картотеки відповідну інвентарну картку та зберігає її разом з актом приймання-передачі.

При поверненні орендарем об'єктів по закінченні строку оренди орендодавець відображає в обліку вартість добудови об'єкта і витрати орендаря на їх модернізацію (якщо вони мали місце) за мінусом зносу, які він згідно договору оренди повинен відшкодовувати орендареві, оскільки проведені поліпшення не відокремлюються від основних засобів[22].

2.2. Фінансовий облік та оподаткування операційної оренди

Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати[33].

Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 "Необоротні активи".

Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Втрати від зменшення корисності об'єктів операційної оренди визнаються орендодавцем у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року N 92 і зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за N 288/4509[107].

Орендна плата за державне майно на ДП «НСК» Олімпійський» розраховується у такій послідовності: визначається розмір річної орендної плати. На основі розміру річної орендної плати встановлюється розмір орендної плати за базовий місяць розрахунку орендної плати – останній місяць, за який визначено індекс інфляції, яка фіксується у договорі оренди[32]. З урахуванням розміру орендної плати за базовий місяць оренди розраховується розмір орендної плати за перший та наступні місяці оренди.

Розмір річної орендної плати за цілісні майнові комплекси державних підприємств визначається за формулою:

$$Опл = \frac{(Воз + Внм) \times Сор.ц}{100} \quad (2.1)$$

де Опл – розмір річної орендної плати, грн.;

Воз – вартість основних засобів за незалежною оцінкою на час оцінки об'єкта оренди, гривень;

Внм – вартість нематеріальних активів за незалежною оцінкою на час оцінки об'єкта оренди, гривень;

Сор.ц – орендна ставка за використання цілісних майнових комплексів державних підприємств.

В бухгалтерському обліку для відображення орендних операцій на ДП «НСК» Олімпійський» використовуються господарські операції, які наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика господарських операцій та рахунків для відображення орендних операцій на ДП «НСК» Олімпійський»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Передано об'єкт основних засобів в оренду	10 «Основні засоби» (в оренді)	10 «Основні засоби»
2.	Проведено нарахування амортизації по об'єкту, переданому в оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
3.	Відображено витрати на оплату послуг посередників, пов'язаних з укладанням угоди про оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4.	Відображено суму ПДВ від вартості послуг посередників, пов'язаних з укладанням угоди про оренду	64 «Розрахунки за податками й платежами»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5.	Відображено належну до отримання суму орендної плати	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»

Продовження табл. 2.2.

6.	Відображено суму ПДВ із суми, належної до отримання орендної плати	713 «Дохід від операційної оренди активів»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
7.	Поступила орендна плата від орендаря	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
8.	Віднесено на фінансові результати доходи від оренди активів	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Результат операційної діяльності»
9.	Віднесено на фінансові результати суму витрат операційної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»
10.	Повернуто об'єкт основних засобів від орендаря до орендавця.	10 «Основні засоби»	10 «Основні засоби» (в оренді)»

Розглянемо приклад відображення орендної операції в орендодавця й орендаря. ДП «НСК» Олімпійський» надало ПП «Зевс» (орендарю) в оперативну оренду частину будинку (для використання у виробничих цілях). Умови договору оперативної оренди: експертна оцінка частини будинку дорівнює 100000,00 грн.; сума орендної плати (7709,39,00 грн. в т. ч. ПДВ 20% – 1284,90 грн) повинна нараховуватися і сплачуватися щомісячно. Умови договору оперативної оренди виконані його сторонами. Місячна амортизація частини будинку 1000,00 грн. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення орендної операції на ДП «НСК» Олімпійський» та ПП «Зевс»

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Облік на ДП «НСК» Олімпійський» (орендодавця)				
1	Нараховано дохід по операції оперативної оренди (орендна плата)	377	713	7709,39
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	713	641	1284,9

Продовження табл. 2.3.

3	Отримана на розрахунковий рахунок орендна плата	311	377	7709,39
4	Нараховано амортизацію частини будинку я	949	131	1000
5	Визначено фінансовий результат	713	791	6424,44
		791	949	1000
Облік у ПП «Зевс» (орендатора)				
1	Отримано частину будинку в оперативну оренду	01	-	100000
2	Віднесена до складу витрат сума орендної плати (на підставі акту виконаних робіт)	92	685	7709,36
3	Податковий кредит з ПДВ (надана податкова накладна)	641	685	1284,9
4	Перераховано орендну плату	685	311	7709,39
5	Визначено фінансовий результат	791	92	6424,49

При складанні проводок табл. 2.3 використані норми П(С)БО 14 «Оренда». Потрібно відзначити лише те, що й орендодавець, і орендар протягом терміну оренди кожний місяць повинні відображати зазначені проводки.

В практичній діяльності ДП «НСК» Олімпійський» найчастіше зустрічаються наступні умови договору операційної оренди, пов'язані із проведенням поліпшення основних засобів, переданих в оренду:

Умова 1. Орендар здійснює поліпшення за свій рахунок без компенсації з боку орендодавця.

Умова 2. Орендодавець компенсує орендареві витрати на проведення останнім поліпшення орендованих основних засобів.

Умова 3. Орендар здійснює поліпшення за свій рахунок, а вартість таких поліпшень зараховується орендодавцем до рахунку сплати орендарем орендної плати.

При цьому у всіх трьох випадках (умовах 1-3) орендар проводить поліпшення з дозволу орендодавця, про що зазначено в договорі операційної оренди.

Згідно умов договору операційної оренди: поточний і капітальний ремонт будинку проводить ПП «Зевс» за згодою ДП «НСК» Олімпійський». Орендодавець компенсує орендареві витрати на проведення останнім поліпшення орендованих основних засобів. Ремонт здійснюється в окремо взятому звітному періоді. Кошторис, складений ПП «Зевс», має наступні дані: ремонт проведений частково власними силами (вартість поточного ремонту – 2580,00 грн., у т. ч. придбані матеріали – 1200,00 грн., зарплата робітників – 1000,00 грн., нарахування на зарплату – 380,00 грн., вартість капітального ремонту – 9200,00 грн., у т.ч. придбані матеріали – 2400,00 грн., зарплата робітників – 5000,00 грн., нарахування на зарплату – 1800,00 грн.), частково з використанням послуг сторонньої організації (вартість поточного ремонту – 1200,00 грн., у т.ч. ПДВ – 200,00 грн., вартість капітального ремонту - 2400,00 грн., у т.ч. ПДВ – 400,00 грн.).

Таким чином, загальна вартість поточного ремонту становить 3580,00 грн. (2580,00 грн. + 1000,00 грн. без ПДВ), а капітального – 11200,00 грн. (9200,00 грн. + 2000,00 грн. без ПДВ). Умови договору операційної оренди його сторонами виконані.

За даними податкового обліку 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних коштів на початок звітного періоду ремонту орендаря однакове й становить 870,00 грн. й 1600,00 грн., відповідно, для поточного й капітального ремонту. Використовуючи умови прикладу, орендодавець ДП «НСК» Олімпійський» повинен зробити в бухгалтерському обліку наступні проводки (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Відображення господарських операцій з поточного та капітального ремонту на ДП «НСК» Олімпійський»

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
Поточний ремонт. Облік на ДП «НСК» Олімпійський»						
1	Відповідно до даних Акту на списання матеріалів вартість матеріалів віднесено на вартість ремонту	92	205	1200,00	-	-
2	Відповідно до даних Акту виконаних робіт нараховано зарплату працівникам	92	661	1000,00	-	-
3	Відображено нарахування на зарплату робітників	92	65	380,00	-	-
4	На вартість ремонту віднесено вартість послуг сторонньої організації (підтверджуючий документ - Акт виконаних робіт (наданих послуг))	92	631	1000,00	-	-
5	Податковий кредит з ПДВ	641	631	200,00	-	-
6	Перераховано сторонній організації	631	311	1200,00	-	870,00
8	Визначено фінансові результати	791	92	3580,00	-	-
У даному прикладі використано рахунок 92, тому що ремонтується орендоване приміщення для офісу. Якщо ж орендар ремонтує орендоване виробниче приміщення або склад готової продукції, він повинен використовувати, відповідно, рахунок 91 або 93. Таким самим чином вибирається рахунок у випадку поліпшення інших орендованих основних засобів (транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар й ін.)						
Капітальний ремонт. Облік на ДП «НСК» Олімпійський»						
№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Відповідно до даних Акту на списання матеріалів вартість матеріалів віднесено на вартість	152	205	2400,00	-	-

ремонту						
---------	--	--	--	--	--	--

Продовження табл. 2.4.

2	Відповідно до даних Акту виконаних робіт нараховано зарплату працівникам	152	661	5000,00	-	-
3	Відображено нарахування на зарплату робітників	152	65	1800,00	-	-
4	На вартість ремонту віднесено вартість послуг сторонньої організації (підтверджуючий документ - Акт виконаних робіт (наданих послуг))	152	631	2000,00	-	-
5	Податковий кредит з ПДВ	641	631	400,00	-	-
6	Сплачено сторонній організації	631	311	2400,00	-	-
7	З витрат на ремонт орендованого приміщення створено новий об'єкт групи 1	103	152	11200,00	-	1600,00
В цьому випадку використано субрахунок 103, тому що понесені витрати на капітальний ремонт будинку. Якщо ж капітальному ремонту підлягають інші основні засоби (транспортні засоби, інвентар, прилади й ін.), використовуються інші субрахунки рахунку 10						

Винагорода орендодавця за договором оренди може відображатися в обліку або як дохід від основної діяльності, або як інший дохід. Нагадаємо, до основної діяльності відносяться операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу (п. 3 НП(С)БО 1). Таким чином, якщо орендна діяльність є для орендодавця основною, то він повинен: враховувати отриманий дохід за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і відобразити його суму в рядку 2000 форми № 2 (№ 2-м, № 2-мс); враховувати понесені витрати за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і відобразити їх суму в рядку 2050 форми № 2 (№ 2-м, № 2-мс) [52].

У разі припинення договору оренди за обставин, викладених у Законі № 2269, орендар передає об'єкт оренди органу, який був уповноважений управляти майном на момент підписання договору оренди. Зазначений орган або його правонаступник зобов'язаний протягом тридцяти днів прийняти об'єкт оренди у своє управління.

Повернення орендодавцю основних засобів у складі цілісного майнового комплексу згідно зі статтями 26, 27, 28 Закону № 2269, передбачає здійснення комплексу заходів:

- процедура інвентаризації,
- визначення частини орендодавця та орендаря в цьому майні тощо.

Згідно з Листом № 053, після підписання між орендарем і орендодавцем документа про повернення орендованого майна, повернуті необоротні активи відображаються за кредитом рахунка 10 "Основні засоби" (за балансовою вартістю), дебетом рахунка 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" (на суму зносу) [99].

Поліпшення орендованого майна, здійснені орендарем за рахунок власних коштів, які можна відокремити від орендованого майна, не завдаючи йому шкоди, після розірвання договору оренди визнаються власністю орендаря, а невідокремлювані поліпшення - власністю орендодавця. У цьому випадку питання компенсації орендодавцем збільшення вартості орендованого майна внаслідок відзначених не відокремлюваних поліпшень вирішується відповідно до умов договору та чинного законодавства[28].

Згідно з Наказом № 1774 вартість майна, яке орендар повертає орендодавцю, визначається на підставі передатного балансу та акта оцінки, складеного за даними інвентаризації на момент припинення дії договору оренди, зіставленого з актом приймання-передавання майна в оренду[40]. Майно вважається повернутим орендодавцю з моменту підписання сторонами акта приймання-передавання.

Суми амортизації, нарахованої на переданий в операційну оренду об'єкт, включаються до складу витрат орендодавця (основний або іншої операційної діяльності).

Якщо ремонтні витрати компенсуються орендодавцем в період дії договору оренди (наприклад, зараховуються в рахунок орендної плати), така операція відображається як звичайний продаж (придбання) послуг (робіт) з ремонту. У цьому випадку «ремонтні» правила (передбачені п. 14, 15 П(С)БО 7 «Основні засоби») повинні застосовуватися не орендарем, а орендодавцем, так як він ремонтує власні основні засоби[123]. В інших випадках орендодавець протягом терміну дії договору оренди не відображає в обліку витрати на ремонт основних засобів.

Амортизацію переданих в оренду необоротних активів орендодавець нараховує згідно з правилами, установленими для таких активів. Тобто амортизаційні відрахування за об'єктом операційної оренди відображають на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», як і у випадку, коли підприємство експлуатує такий актив самостійно[19]. Виняток становлять об'єкти інвестиційної нерухомості, облік яких здійснюють за справедливою вартістю. За ним нарахування амортизації не здійснюють.

Нараховану амортизацію включають до витрат. Причому відображення в бухгалтерському обліку таких витрат залежить від того, чи є надання майна в оренду основним видом діяльності підприємства.

Так, якщо оренда — основний вид діяльності, суми нарахованої амортизації відображають за дебетом рахунка 23 «Виробництво», формуючи собівартість орендних послуг. На наш погляд, на цьому самому рахунку слід показувати витрати, пов'язані з амортизацією переданих в оренду об'єктів інвестиційної нерухомості (якщо її облік ведуть за первісною вартістю). Якщо ж оренда не є основним видом діяльності, амортизацію включають до складу інших операційних витрат (дебет субрахунку 949).

Податок на прибуток. При передачі об'єкта в оперативну оренду право власності на такий об'єкт не переходить до орендаря, тобто така операція

не є продажем[17]. Отже, на дату складання акта приймання-передачі об'єкта в оренду жодна зі сторін договору не відображає результат від такої операції.

Крім того, у п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) прямо вказується, що передача майна в оренду не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря.

При цьому якщо орендодавець ДП «НСК» Олімпійський» передає в оренду об'єкт основних засобів, який у його податковому обліку підлягав амортизації, то він продовжує нараховувати її з віднесенням даної суми до складу інших операційних витрат (абз. «б» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ). Орендар на отриманий в оренду об'єкт амортизацію не нараховує, оскільки не несе витрат на придбання такого об'єкта[42].

Доходи від операцій оренди (тобто орендна плата), згідно з підп. 135.5.2 п. 135.5 ст. 135 ПКУ, в орендодавця належать до інших доходів[101].

Датою отримання доходів у вигляді орендних платежів за майно, що передане платником податку в оренду, є дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів (п. 137.11 ст. 137 ПКУ). Що стосується витрат у вигляді орендних платежів, то згідно з п. 153.7 ст. 153 ПКУ орендатор збільшує витрати на суму нарахованих орендних платежів в тому звітному періоді, в якому відбувається таке нарахування, за умови, що об'єкт оренди використовується в його господарській діяльності. При попередній оплаті оренди на строк, що перевищує орендний період, орендатор не має права відобразити в такому звітному періоді суму орендних платежів, що припадають на наступні звітні періоди[57].

Отже, як бачимо, періодичність відображення доходу орендодавцем або витрат орендарем залежить від їх домовленості.

Податок на додану вартість. Відповідно до підп. 196.1.2 п. 196.1 ст. ПКУ, передача майна за договором оперативної оренди від орендодавця орендарю та повернення орендодавцю майна, яке попередньо було передане в оперативну оренду, не є об'єктом оподаткування ПДВ[101].

При цьому надання права на користування товарами за договорами оренди у податковому обліку належить до операцій з продажу послуг, тому якщо місце постачання послуг з оперативної оренди розташоване на митній території України, то така орендна операція є об'єктом оподаткування ПДВ (підп. «б» п. 185.1 ст. 185 ПКУ).

При здійсненні орендних операцій дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у орендодавця та, відповідно, права на податковий кредит у орендатора визначатиметься за загальними правилами, наведеними у п. 187.1 ст. 187 ПКУ для постачання послуг. Згідно з нормою, встановленою цією статтею, датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше[62]:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

При цьому якщо для нарахування податку на додану вартість (далі – ПДВ) необхідне оформлення акта приймання-передачі наданих послуг, то як впливає з п. 198.2 ст. 198 ПКУ, для виникнення права на податковий кредит достатньо податкової накладної.

Податкова накладна виписується орендодавцем у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань на договірну суму орендної плати, але не нижче звичайних цін, і заноситься до першого розділу Реєстру виданих і отриманих податкових накладних. Оригінал її видається покупцю, копія залишається у продавця послуг (п. 201.4 ст. 201 ПКУ).

Отже, об'єктом оподаткування на ДП «НСК» Олімпійський» є орендна плата. Вона обкладається ПДВ у загальному порядку (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ), тому орендодавець – платник ПДВ, як належить, нараховує на неї ПДВ-зобов'язання за правилом першої події за ставкою 20 %. За базу оподаткування він бере договірну вартість орендної послуги, але не нижче мінімальної планки (собівартості).

Для аналітичного обліку об'єктів основних засобів і контролю за їх використанням в місцях експлуатації кожного об'єкта основних засобів присвоюється інвентарний номер (п. 8 Методрекомендацій № 561), який закріплюється за ним на весь час перебування об'єкта на даному підприємстві.

Для відображення податку на прибуток операція з передачі основних засобів в оперативну оренду не має ніяких особливостей[98]. Тому всі платники податків (незалежно від того, застосовують вони коригування на різниці чи ні) відображають таку операцію тільки за правилами бухобліку.

Передача орендодавцем майна орендарю за договором операційної оренди і повернення його з оренди не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Облік відшкодування комунальних платежів.

За домовленістю сторін орендар може оплачувати (компенсувати) орендодавцю вартість комунальних послуг (електроенергії, водопостачання та водовідведення, газо- і теплопостачання) [12]. Крім того, сторони часто домовляються про надання орендарю й інших послуг, наприклад, з прибирання та охорони приміщення, паркування автомобілів тощо.

Така компенсація може здійснюватися:

- або у складі орендної плати,
- або окремим платежем.

При включенні вартості комунальних та інших послуг, пов'язаних з утриманням об'єкта оренди, до складу орендної плати все дуже просто — оформлення документів і всі розрахунки відбуваються як власне за оренду

майна. Причому в орендодавця витрати на комунальні послуги є складовою собівартості орендної послуги[30].

Але якщо вартість таких послуг не знаходиться в орендній платі, а відшкодовується орендарем орендодавцю окремо, то тут справи з обліком такі.

Облік у орендодавця. У бухгалтерському обліку витрати на оплату комунальних послуг, а також на утримання та експлуатацію об'єкта, переданого в оренду, орендодавець включає до складу інших операційних витрат (Дт 949 — Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»). А отриману від орендаря суму відшкодування цих витрат він показує у складі іншого доходу (Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» — Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності») [111].

У податковоприбутковому обліку все так само, як у бухгалтерському. При цьому жодних різниць за цією операцією немає. Тепер про ПДВ. З точки зору п.п. 14.1.185 ПКУ, компенсація орендарем вартості послуг, що супроводжують оренду, цілком вписується у визначення постачання послуг, тому підпадає під обкладення ПДВ[64].

На нарахуванні ПДВ тут наполягають і податківці (згідно з листом ДФСУ від 09.09.2014 р. № 3120/6/99-99-19-02-02-15).

Суми ПДВ, сплачені у складі вартості комунальних та інших послуг, пов'язаних з утриманням об'єкта оренди, орендодавець включає до податкового кредиту, за наявності податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН, або інших документів, передбачених п. 201.11 ПКУ[46].

На дату першої події (отримання від орендаря оплати за комунальні послуги або підписання акта узгодження вартості комунальних послуг) орендодавець складає на ім'я орендаря податкову накладну.

Якщо в акті узгодження вартості комунальних послуг (первинному документі) сума їх відшкодування прописана одним рядком і як одиниця виміру зазначені тільки грн., то відповідним чином має бути складена й податкова накладна: у графі з номенклатурою — «Відшкодування

комунальних послуг», у графі 5.1 — «послуга», графа 5.2 не заповнюється[58].

Якщо ж в акті узгодження орендодавець деталізує номенклатуру комунальних послуг, що компенсуються, наприклад, там буде представлена кожна послуга: водопостачання та водовідведення, електрика, газ, опалення, з окремим своїм об'ємом споживання, одиницею вимірювання та вартістю, то на таку саму номенклатуру і з відповідними одиницями вимірювання має бути складена й податкова накладна[1].

Зауважимо також, що у податкових накладних, які орендодавець виписує орендарю на електроенергію (в зв'язку з компенсацією цих витрат), варто вказувати код УКТЗЕД. Хоча якщо виходити з того, що тут має місце компенсація витрат за спожиту електроенергію, а не її продаж, то формально код зазначати не потрібно (і тоді в податковій накладній краще писати не «електроенергія», а «компенсація витрат на електроенергію»).

Окрема історія — коли орендодавцем виступає бюджетна установа і вона сама при цьому одержує компенсацію від орендаря[60].

У такій «бюджетній» ситуації орендодавець, отримуючи комунальні послуги «з ПДВ» від комунальних підприємств, «вхідний» ПДВ (що припадає на вартість комунальних послуг, спожитих орендарем) до податкового кредиту не включає (див. консультацію з підкатегорії 101.19 БЗ). Суми цього податку в загальній вартості комунальних послуг він відносить на витрати[63]. При цьому рахунки на відшкодування таких комунальних послуг, спожитих орендарем, установа перевиставляє орендарю з урахуванням ПДВ, але без його окремого виділення.

Оскільки операція з компенсації орендарем вартості комунальних послуг згідно з абзацом шостим п. 188.1 ПКУ є неоподатковуваною, орендодавець-бюджетник не складає за нею податкову накладну на ім'я орендаря (див. консультації з підкатегорій 101.02 і 101.19 БЗ) [91]. А отже, в орендаря за цією операцією не буде податкового кредиту.

Отже, на основі проведених досліджень особливостей обліку орендних операцій в Україні можливо визначити, що існує три напрямки нормативного регулювання орендних операцій: нормативні документи, що визначають загальні правові засади здійснення орендних операцій; документи, що визначають порядок їх облікового відображення, і документи, які регулюють визнання доходів і витрат, понесених (отриманих) в ході здійснення орендних операцій в складі валових і їх вплив на базу оподаткування податком на прибуток.

2.3. Відображення звітної інформації про операційну оренду в орендодавця

Фінансова звітність є основним джерелом інформації при проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. У фінансових звітах відображуються як фінансовий стан підприємства, так і результати його фінансово-господарської діяльності.

Рух грошових коштів, у результаті якого поліпшуються або погіршуються фінансові показники підприємства, також знаходить відображення у фінансових звітах[144].

Фінансові звіти дають змогу не тільки оцінити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства, а й вивчити і проаналізувати механізми управління власним капіталом і прибутком, що завжди важливо для акціонерів підприємства, його потенційних інвесторів і партнерів по бізнесу.

Фінансові звіти відображають поточний фінансовий стан і фінансово-господарську діяльність підприємства або результати його минулої діяльності та фінансовий стан протягом попередніх періодів. Однак за їх допомогою можна не тільки зробити висновки про діяльність підприємства в минулому, а й оцінити перспективи розвитку та розробити заходи, спрямовані на підвищення ефективності його діяльності в майбутньому.

Це свідчить про те, що фінансова звітність є необхідною і важливою складовою інформаційного забезпечення як фінансового менеджменту в цілому, так і окремих його розділів, зокрема фінансового аналізу, фінансового планування та прогнозування.

Фінансова звітність підприємства включає: Баланс (форма № 1), Звіт про фінансові результати або Звіт про прибутки та збитки (форма № 2), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) та Звіт про власний капітал (форма № 4), Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5). (Для суб'єктів малого підприємництва — Баланс та Звіт про фінансові результати.)

Порядок заповнення першої форми фінансової звітності регулюється національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", де розкриті основні терміни, зміст статей балансу та порядок визнання, оцінка та розкриття статей балансу, а також визначена стандартизована форма звітності, яка передбачає, як і більшість фінансових звітів наявність таких обов'язкових реквізитів, як: назву підприємства, територія, на якій зареєстровано підприємство, форма власності, орган державного управління, галузь діяльності, вид економічної діяльності, одиниця виміру: тис.грн., та адреса підприємства, а також контрольна сума та дата, на яку складена звітність. Більшість перелічених показників має свій статичний код, який вказується у відповідній графі. Наприклад, код підприємства складається з 8-ми цифр[34].

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Різниця між вартістю активів і сумою зобов'язань підприємства характеризує розмір його власного капіталу. Підсумок активу балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто пасиву балансу[44].

До активу належать статті, які відображають ступінь рухомого майна (ступінь ліквідності), предметний стан майна підприємства. Приклади

активних статей – основні засоби, матеріальні запаси, розрахунки з дебіторами тощо. До пасиву належать статті, які показують розмір коштів (капіталу), вкладених у господарську діяльність підприємства, і ступінь терміновості повернення зобов'язань. Приклади пасивних статей – статутний капітал, прибуток, розрахунки щодо заробітної плати тощо.

Приклад зіставлення деяких рядків форми № 1 на ДП "НСК"Олімпійський" із даними бухгалтерського обліку відповідно до Рекомендацій виглядає наступним чином;

Основні засоби зазначаються на рядку 1000, мають такий алгоритм розрахунку; різниця рядків 1001 "Первісна вартість" і 1002 "Знос". Це 10 субрахунок бухгалтерського обліку, він відображає залишкову вартість, яка включається до підсумку Балансу. Рядок 1001 "Первісна вартість" це сальдо 10 та 11 рахунків, відображає інформація про первісну (переоцінену) вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. Рядок 1002 "Знос" відображає суму нарахованого зносу (амортизації) на основні засоби й інші необоротні матеріальні активи.

Звіт про фінансові результати призначений для відображення, визнаних у бухгалтерському обліку, доходів і витрат та визначення фінансових результатів підприємства за звітний період. Інформація, наведена у даній формі фінансової звітності, з одного боку, надає можливість оцінити ділову активність та фінансову привабливість підприємства, а з іншого – дозволяє розрахувати показники, що використовуються при прогнозуванні майбутньої діяльності суб'єкта господарювання[92].

У відповідності до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" Звіт про фінансові результати – це Звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства. Звіт подається у складі річної й квартальної звітності, а інформація у ньому про визнані доходи і витрати розкривається наростаючим підсумком з початку звітного року (за відповідний звітний й попередній період) [110].

Чинна форма Звіту про фінансові результати складається з чотирьох розділів.

I розділ Звіту "Фінансові результати" призначений для відображення інформації про доходи і витрати від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та про фінансовий результат діяльності – чистий прибуток (збиток). Для визначення останнього порівнюються доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання таких доходів[15].

II розділ Звіту "Сукупний дохід" призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу. У відповідності до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" інший сукупний дохід – це доходи та витрати, не включені до фінансових результатів підприємства.

III розділ Звіту "Елементи операційних витрат" призначений для відображення інформації про склад операційних витрат, понесених суб'єктом господарювання на виробництво, управління, збут та забезпечення іншої операційної діяльності в розрізі економічних елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати) [96].

IV розділ Звіту "Розрахунок показників прибутковості акцій" призначений для розкриття інформації про прибуток та дивіденди на одну просту акцію, яка перебувала в обігу протягом звітного періоду.

У I розділі Звіту про фінансові результати інформація про собівартість, витрати та збитки відображається в дужках. Складання даного розділу здійснюється за чотирма етапами. На першому етапі визначається валовий прибуток (збиток) як різниця між чистим доходом від реалізації і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати. На другому етапі визначається фінансовий результат від операційної діяльності як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного

доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати[42]. На третьому етапі визначається фінансовий результат до оподаткування як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати. На четвертому етапі визначається чистий фінансовий результат як алгебраїчна сума фінансового результату до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування[146].

Підставою для складання I розділу Звіту про фінансові результати є інформація про визнані в бухгалтерському обліку та відображені у журналі б "Облік доходів і результатів діяльності" доходи, а в журналі 5 "Облік витрат" – витрати.

З метою приведення у відповідність показників фінансової звітності до норм міжнародних стандартів, зокрема п. 106 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" до Звіту про фінансові результати, введено другий розділ "Сукупний дохід", в якому відображається результат переоцінок необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей Балансу.

Як зазначається показники третього розділу Звіту про фінансові результати формуються на підставі даних аналітичного обліку про операційні витрати за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності визначено, що у даному розділі Звіту наводиться інформація про елементи операційних витрат на виробництво і збут, управління та забезпечення іншої операційної діяльності. До таких витрат включаються визнані протягом звітного періоду витрати, понесені підприємством у процесі його діяльності, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто витрат у сумі собівартості продукції (робіт, послуг), виробленої і спожитої

самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться.

До складу матеріальних витрат належить вартість витрачених в операційній діяльності (крім продукції власного виробництва):

- сировини й матеріалів, які становлять основу виготовленої продукції (робіт, послуг);
- покупних матеріалів та комплектуючих виробів, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг);
- палива й енергії, використаних на технологічні та інші операційні цілі;
- тари й тарних матеріалів;
- інших запасів (будівельних матеріалів, запасних частин, МШП, товарів), використаних як основні та допоміжні матеріали в основній діяльності підприємства[22].

Із суми визнаних матеріалів вираховується вартість зворотних відходів, тобто залишку сировини, матеріалів, напівфабрикатів, електроенергії та інших видів матеріальних ресурсів, одержаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), та які повністю або частково втратили споживчі властивості початкового ресурсу і через це використовуються з підвищеними витратами або зовсім не використовуються за прямим призначенням[46].

До складу витрат на оплату праці належить нарахована заробітна плата та прирівняні до неї виплати працівників, які виконують операції, що належать до операційної діяльності, зокрема:

- основна та додаткова заробітна плата, обчислена відповідно до прийнятих на підприємстві форм та систем оплати праці;
- виплати за невідпрацьований час (оплата щорічних відпусток, компенсація за невикористану відпустку, оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності тощо);

- гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати;

- інші виплати, які відносяться до складу витрат на оплату праці[31].

До відрахувань на соціальні заходи належить сума нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, обчислена за встановленими законодавством ставками на заробітну плату та включена до складу елемента "Витрати на оплату праці".

До витрат, зумовлених нарахуванням амортизації, належить сума нарахованого зносу на об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві, управлінні підприємством й збуті продукції[18].

До складу інших операційних витрат належать інші витрати операційної діяльності, не включені до наведених вище елементів, зокрема:

- витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством;

- витрати за отримані роботи (послуги) консультаційного й інформаційного характеру, пов'язані із забезпеченням операційної діяльності підприємства;

- витрати на послуги зв'язку тощо[135];

Звіт про рух грошових коштів – це звіт, що відображає надходження і видаток грошових коштів в результаті діяльності підприємства у звітному періоді. У даній формі фінансової звітності інформація розкривається наростаючим підсумком з початку року за звітний та аналогічний попередній період. У відповідності до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Задля правильного трактування економічного змісту показників Звіту наведемо визначення наступних понять: грошові кошти – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання;

еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів та характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості[116].

На відміну від інших звітних форм, інформація Звіту про рух грошових коштів за поточний та попередні періоди використовується для визначення майбутнього потоку грошових коштів, що дозволяє користувачам оцінити здатність підприємства проводити діяльність у майбутньому та погашати свої зобов'язання[67].

Інформацію про чисте надходження або витрачання грошових коштів у Звіті розкривають у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, дозволяючи користувачам оцінювати вплив проведених операцій на суму отриманих грошових коштів, а також здійснювати аналіз напрямів та обсягів їх витрачання. Чисте надходження грошових коштів – це перевищення суми надходжень грошових коштів над сумою їх видатків у звітному році, а чисте витрачання – перевищення суми видатків грошових коштів над їх надходженням.

До Звіту про рух грошових коштів не включаються внутрішні зміни у складі грошових коштів (переведення готівки із каси на поточний рахунок, з поточного рахунка на депозитний чи валютний рахунок тощо), а також наступні негрошові операції:

- отримання (повернення) об'єктів необоротних активів на умовах фінансової оренди;
- бартерні операції;
- обмін акцій власної емісії на акції і активи іншого суб'єкта господарювання тощо[119].

При складанні даної форми фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб відображення інформації про суми надходжень та видатків грошових коштів за видами діяльності із застосуванням прямого або непрямого методу. Зокрема, для розрахунку руху коштів у результаті операційної діяльності може бути використаний прямий або непрямий метод,

а від інвестиційної та фінансової діяльності – тільки прямий метод. З цією метою у додатку 1 до НП(С) БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" передбачено різні форми Звіту про рух грошових коштів.

Нюансом Звіту про власний капітал є те, що він складається, як правило, тільки за рік. В цьому можна переконатися проглянувши саму форму даного звіту: в НП(С)БО 1 вона містить показники залишку власного капіталу на початок та на кінець року. Хоча, як виняток, підприємство може скласти квартальний звіт з поясненням причини в примітках до фінзвітності[32].

Загальними правилами складання Звіту про власний капітал за формою 4 (з НП(С)БО 1) є наступні:

- звіт складається в тисячах гривень без десяткового знаку;
- не можна рахувати розрахункові показники звіту (усього, залишок на кінець року) як суми по округлених числах, так як буде похибка через округлення. Суми рахуються спочатку по неокруглених даних, а вже потім округлюються[60];
- складається Звіт про власний капітал уже після складання Звіту про фінансовий стан (балансу) та Звіту про фінансові результати. Знадобляться також оборотні відомості по рахункам класу 4;
- показники, що зменшують величину складових власного капіталу, слід наводити в дужках (п. 5 розд. II НП(С)БО 1), а при підрахунку підсумків ці показники вираховуються.

Зазначимо, що показники Звіту про власний капітал повинні відповідати даним бухгалтерського обліку і співпадати з даними Звіту про фінансовий стан (балансу) і Звіту про фінансові результати[15]. Перевірити зівставність показників форм фінзвітності можна на основі Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінфіну від 11.04.2013 р. № 476.

Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а

також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” №137 від 28 травня 1999 р. визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності[138]. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку(непокритого збитку) [9].

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності[61].

Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті Звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

Облікова політика може змінюватися, тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства[23].

Підприємства при складанні річної звітності заповнюють форму №5 “Примітки до річної фінансової звітності”, яка складається із 10-ти розділів:

- I. Нематеріальні активи.
- II. Основні засоби.
- III. Капітальні інвестиції.
- IV. Фінансові інвестиції.
- V. Доходи і витрати.
- VI. Грошові кошти.

VII. Забезпечення.

VIII. Запаси.

IX. Дебіторська заборгованість.

X. Нестачі і втрати від псування цінностей.

Сукупність цих форм звітності дає змогу отримати інформацію про всі види діяльності підприємства (операційну, фінансову, інвестиційну), його майновий стан, фінансові ресурси, результати виробничої діяльності та грошові потоки, які забезпечують цю діяльність (рис. 2.2) [141]. Іншими словами, за допомогою фінансової звітності можна отримати комплексну оцінку діяльності суб'єкта господарювання, визначити його економічний потенціал та оцінити перспективи розвитку.



Рис. 2.2. Розкриття основних видів діяльності підприємства у фінансовій звітності

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік[123]. Проміжну звітність складають щоквартальну наростаючим підсумком з початку звітного року в складі Балансу та Звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Висновки до розділу 2

Об'єктами операційної оренди в ДП «НСК» Олімпійський» є адміністративні приміщення. Регулювання взаємовідносин між орендарем та орендодавцем відбувається на підставі договору оренди.

Орендна плата виплачується в безготівковій формі через банківську установу.

Одночасно з підписанням договорів оренди проводиться передача об'єкту оренди і на об'єкт, що передається в оренду, складаються акти приймання-передачі.

В орендодавця ДП «НСК» Олімпійський» об'єкт, переданий в оренду, обліковується на балансі. Документом, що підтверджує обґрунтованість відсутності такого об'єкта, є оформлений акт приймання-передачі (ф. ОЗ-1).

Орендна плата за державне майно на ДП «НСК» Олімпійський» розраховується у такій послідовності: визначається розмір річної орендної плати. На основі розміру річної орендної плати встановлюється розмір орендної плати за базовий місяць розрахунку орендної плати – останній місяць, за який визначено індекс інфляції, яка фіксується у договорі оренди. З урахуванням розміру орендної плати за базовий місяць оренди розраховується розмір орендної плати за перший та наступні місяці оренди.

Отже, об'єктом оподаткування на ДП «НСК» Олімпійський» є орендна плата. Вона обкладається ПДВ у загальному порядку (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ), тому орендодавець – платник ПДВ, як належить, нараховує на неї ПДВ-зобов'язання за правилом першої події за ставкою 20 %. За базу оподаткування він бере договірну вартість орендної послуги, але не нижче мінімальної планки (собівартості).

Дохід від операційної оренди, що є основною діяльністю підприємства, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерство фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (далі – Інструкція № 291), відображається за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і наводиться у рядку 010 «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати (форма № 2). А витрати, пов'язані з отриманим доходом від операційної оренди, в цьому випадку відображаються за дебетом

рахунка 23 «Виробництво» і в рядку 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

3.1. Система показників, інформаційна база і основні методичні прийоми та процедури аудиту операційної оренди

Згідно Міжнародних стандартів аудиторської діяльності, аудит фінансової звітності - це надання можливості аудитору висловити думку відносно того, підготовлена фінансова звітність, у всіх істотних відносинах, відповідно до встановлених основними принципами фінансової звітності.

Мета аудиту - скласти думку про достовірність даних фінансової звітності особи, над якою поводитьься аудит та про виконання нею вимог законодавчих та нормативних актів при здійсненні фінансово - господарської діяльності. Основними завданнями аудиторської перевірки є:

- Вивчення на основі тестування доказів, які підтверджують значення і розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансово-господарської діяльності особи, над якою поводитьься аудит;
- Оцінка принципів і методів бухгалтерського обліку, а також правил підготовки фінансової звітності[69];
- Визначення головних оціночних значень, отриманих керівництвом особи, над якою поводитьься аудит при підготовці фінансової звітності;
- Оцінка загального уявлення про фінансову звітності.

Аудит здійснюється відповідно до загального плану і програми аудиту в три основних етапи[4]:

1. Підготовка та планування аудиторської перевірки.
2. Проведення аудиторської вибірки та здійснення аудиторських процедур.
3. Оцінка результатів проведених аудиторських процедур та складання звіту аудитора і аудиторського висновку.

Програма аудиту є набором інструкцій для аудитора, який виконує перевірку, а також засобом контролю і перевірки належного виконання роботи. У процесі підготовки програми аудиту аудитор зобов'язаний брати до уваги: отримані ним оцінки невід'ємного ризику і ризику засобів контролю; необхідний рівень впевненості, що повинен бути забезпечений при процедурах перевірки по суті; тимчасові рамки тестів засобів контролю та процедур перевірки по суті; координацію будь-якої допомоги, яку передбачається отримати від особи, над якою поводитьься аудит, залучення інших аудиторів або експертів[140].

Проведення аудиторської вибірки та здійснення аудиторських процедур визначається методикою аудиту, розробленої в аудиторській організації і здійснюється відповідно до програми. На цьому етапі аудитор здійснює перевірку дотримання особи, над якою поводитьься аудит основних передумов підготовки фінансової звітності. Дані передумови включають в себе наступні елементи: існування - наявність за станом на певну дату активу або зобов'язання, відображеного у фінансовій звітності, права та обов'язки - приналежність особи, над якою поводитьься аудит за станом на певну дату активу або зобов'язання, відображеного у фінансовій звітності; виникнення - відносяться до діяльності особи, над якою поводитьься аудит, господарська операція або подія, що мали місце протягом відповідного періоду; повнота - відсутність не відображених у бухгалтерському обліку активів, зобов'язань, господарських операцій або подій або нерозкритих статей обліку; вартісна оцінка - відображення у фінансовій звітності належної балансової вартості активу або зобов'язання; точне вимірювання - точність відображення суми господарської операції або події з віднесенням доходів або витрат до відповідного періоду часу; представлення і розкриття - пояснення, класифікація та опис активу або зобов'язання відповідно до правил його відображення у фінансовій звітності[101].

Аудитор повинен перевірити[3]:

- Правильність розподілу основних засобів за класифікацією, оскільки неправильний їх розподіл може призвести до неправильного нарахування зносу і, як результат, до неправильного відображенню витрат на собівартість продукції (робіт, послуг);

- Правильність розподілу основних засобів за належністю, оскільки неправильне їх розподіл може призвести до неправильних розрахунками орендної плати та нарахування зносу;

- Правильність розподілу основних засобів за характером участі у виробництві, через те, що це може призвести до неправильного нарахування амортизації;

- Правильність віднесення предметів до основних засобів.

Остаточне рішення про те, які предмети на якому синтетичному рахунку обліковуються, виносить керівник залежно від характеру і умов діяльності очолюваної ним організації. Це рішення стає частиною облікової політики підприємства і має вживатися щодо видів (груп) предметів, а не з кожного предмету окремо.

Оцінка об'єктів основних засобів.

Від правильності оцінки основних засобів залежить правильність відображення фінансових результатів, розрахунків з бюджетом з податку на майно і правильність складання бухгалтерської звітності[80].

При аудиторській перевірці спочатку треба детально розглянути, наскільки правильно сформована первісна вартість основних засобів, що надійшли, а також відновлювальна і залишкова вартість основних засобів, що значаться на балансі підприємства. Від цього залежать показники собівартості і фінансових результатів діяльності підприємства у тій частині, яка визначається сумою нарахованої амортизації і списанням з балансу окремих об'єктів основних засобів[111].

В умовах ринку та інфляції доцільно надати підприємствам самим визначати відновну вартість основних засобів експертним шляхом, виходячи з існуючих ринкових цін і очікуваних індексів інфляції.

Аудитору необхідно перевірити:

- Наявність факту створення комісії з приймання основних засобів та оформлення її результатів;
- Договори купівлі-продажу основних засобів (при купівлі у фізичних осіб) із зазначенням вартості об'єкта;
- Протокол договірної ціни (при внесенні основних засобів засновниками);
- Первісну вартість, зазначену в актах приймання-передачі;
- Правильність твору переоцінки основних засобів;
- Правильність відображення первісна вартості після добудови, дообладнання, реконструкції або часткової ліквідації об'єктів;
- Правильність визначення інвентарної вартості закінчених будівництвом об'єктів[85].

Далі необхідно перевірити правильність нарахування і віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно. Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання договорів по оренді, порядок розрахунку і структуру орендних платежів, добре знати схему можливих проводок для відображення операцій з нарахування та перерахування цих платежів[15].

При виявленні помилок необхідно довести їх до відома клієнта, який повинен їх виправити шляхом внесення відповідних виправних записів в реєстри бухгалтерського обліку.

Аудитору необхідно перевірити:

- Правильність віднесення оренди основних засобів до поточної або довгострокової, оформлення актів передачі основних засобів в оренду;
- Договір оренди;
- Відображення фінансових результатів від здачі в оренду;
- Ведення бухгалтерського обліку оренди;
- Нарухування зносу;
- Відображення капіталовкладень в орендовані основні засоби.

Джерелами інформації при аудиті орендних операцій є: договір оренди; матеріали інвентаризації основних засобів, яка передувала передачі основних засобів в оренду; інвентарні картки; первинні документи по оформленню продуктивності орендованих основних засобів; записи на синтетичних рахунках та на забалансовому рахунку орендованих основних засобів[128].

Міжнародна практика аудиту приділяє значну увагу робочій документації. Обов'язкове документування аудиту розглядається як один із основних принципів цієї діяльності. У міжнародній практиці робочі документи аудитора визначені як документи, що створюються у процесі аудиту з метою управління ним, або використовуються як докази достатньої обґрунтованості думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності. Така обґрунтованість може бути досягнена лише завдяки дотриманню чинних норм (стандартів) аудиту, тому робочі документи є невід'ємним елементом системи контролю якості аудиту[88].

Крім того, аналіз робочих документів за попередні перевірки допомагає ефективніше спланувати поточну перевірку, сприяє підвищенню кваліфікації аудитора як джерело узагальнення набутого досвіду. Здійснення аудиту за сучасною методикою потребує системного підходу до його організації. Робоча документація допомагає систематизувати напрямки перевірки, отримані результати та внести своєчасні і необхідні коригування[6].

Аудитор повинен документально оформити інформацією, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконується у відповідності до Міжнародні стандарти аудиту.

Згідно із МСА 230 "Документація" термін "документація" означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора), або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього.

Тому кожен етап процесу аудиту неможливий без документів, які є підставою для його здійснення або свідчать про отримані результати (табл. 3.1) [32].

Таблиця 3.1

Документальні джерела інформації та документування результатів у процесі аудиту

Документи-джерела аудиту	Етапи процесу аудиту	Документування результатів
Засоби масової інформації Нормативні акти Фінансова звітність за попередні роки Лист-запрошення аудиторів Протоколи зустрічей з клієнтом Листування з попереднім аудитором	Вибір клієнта та укладення угоди	Анкета попередньої оцінки ризику Лист зобов'язання аудитора перед клієнтом Попередній розрахунок витрат часу, винагороди, перший варіант плану
Засновницькі документи клієнта, перелік засновників Структура управління клієнта Протоколи зборів акціонерів, ради директорів Договори, угоди, контракти Ліцензії Фінансова звітність Документи попереднього аудиту Документи і реєстри обліку	Планування	Уточнений план аудиту Програми аудиту Аналітичні таблиці; аналіз фінансового стану; динаміка за ряд років; порівняння з середньогалузевими показниками; інші Анкети оцінки ризику Розрахунок суттєвості Меморандум планування
Структура управління Протоколи зустрічей з клієнтом Документи, що закріплюють розподіл прав, обов'язків, відповідальності Інструкції з обліку Документи внутрішнього аудиту	Здійснення аудиту: вивчення, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	Оперограми Анкети системи внутрішнього контролю Листки оцінки ризику Результати тестування контролю Лист менеджерам, звіти раді директорів, аудиторському комітету тощо

Продовження табл. 3.1

Документи і реєстри обліку Документи поточного управління Договори, угоди, контракти Програми аудиту Документи попереднього аудиту	Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку	Підтвердження отримані від банку, замовників, кредиторів, дебіторів та ін. Документи-результати спостереження за інвентаризацією Розрахунок обсягу вибірки Оцінка результатів
Документи-свідчення Доповідна записка про незавершені процедури Протоколи зустрічей з клієнтом Протоколи обговорення результатів перевірки	Заключні процедури	Представлення керівництва клієнта Представлення юриста клієнта Зведення знайдених помилок та оцінка їх суттєвості
Остаточний варіант звітності Підсумки проведеного аудиту Відгук контролюючого партнера Протоколи зустрічей з клієнтом	Аудиторський звіт	Аудиторський звіт Інша звітність, передбачена угодою

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. У робочу документацію включається інформація, яка на думку аудитора є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері, або зафіксована на електронних носіях інформації або на кіно чи відеоплівку[24].

Робоча документація має відображати наступну інформацію по кожному з аспектів, які перевіряються:

- методика проведеної аудиторської перевірки;
- проведені під час перевірки тести;

- зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції [32].

Загальна вимога як нормативів міжнародних професійних організацій, так і національних нормативів щодо кількості і змісту робочих документів полягає у тому, що вони повинні бути настільки повними та детальними, щоб: забезпечити можливість будь-якому іншому аудитору, який не мав відношення до цієї перевірки, оцінити проведену роботу та обґрунтованість висловленої думки; забезпечити можливість контролю будь-яким аудитором процесу проведення аудиторської перевірки поточного року; підтверджувати відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським нормативам; забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам у плануванні та проведенні наступних перевірок; служити аудитору довідковим матеріалом, щоб у разі необхідності він міг надати будь-кому пояснення щодо змісту проведеної перевірки[9].

Робочі документи необхідно правильно та професійно оформлювати. Оформлення документів здійснюється так, щоб забезпечити доступність для прочитання і усвідомлення змісту.

З огляду на те, що клієнт буде постійно перевірятися аудитором, робочі документи доцільно поділити на документи постійного та поточного використання.

До складу документів постійного використання можуть відноситися[14]:

- спеціальні чинні законодавчі акти, що регулюють даний вид діяльності (наприклад, оренду майна);
- засновницькі документи;
- документи, що характеризують організаційну структуру підприємства, розподіл прав та обов'язків;
- довгострокові контракти, угоди, ліцензії, тощо (наприклад, Договори оренди);
- відомості про форму бухгалтерського обліку, структуру внутрішнього контролю;

- аналітичні дані за певний період;
- список директорів, акціонерів;
- інформація про довгострокові активи та зобов'язання, інші.

Поточні документи можуть складатися з[52]:

- копій звітності, що підлягає перевірці, з усіма необхідними додатками і поясненнями;
- копій Головної книги;
- програми аудиту з усіма необхідними розрахунками (бюджет часу, вартість послуг, підбір персоналу, тощо);
- результатів тестування системи внутрішнього контролю;
- результатів підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- аналітичних таблиць;
- протоколів зустрічей з представниками замовника і т ін.

Ефективність підготовки робочих документів підвищується під час їх стандартизації. Цей процес відбувається в основному на рівні аудиторської фірми. Проте стандартизовані документи можуть привести до втрати достатньої інформації, щоб внести правильне судження, або й взагалі до механічного здійснення аудиту[135].

До обов'язкових реквізитів робочих документів належать:

- назва документу (наприклад, «Аудит операцій з оренди основних засобів», «Аудит порядку проведення інвентаризації ...»);
- номер (код, шифр)(для прискорення пошуку необхідної робочої документації);
- перехресне посилання (номери інших документів, на підставі яких створений даний документ), з якими він пов'язаний;
- період, що перевіряється;
- зміст;
- виконавці та контролери;
- дата створення;

- розшифровка умовних позначень [32].

Після завершення перевірки робочі документи залишаються у аудитора. Робочі документи знаходяться у власності аудитора, він має право скласти різноманітні довідки на підставі витягів із своїх робочих документів. Але його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами. Робочі документи аудитора не можуть використовуватися як частина фінансової документації клієнта або як її заміна. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком тих випадків, коли це передбачено українським законодавством[6].

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Термін зберігання документації визначається як практикою аудиторської діяльності, так і терміном позовної давності у разі, якщо клієнт порушить справу проти аудитора. Виходячи з цього мінімальний термін зберігання документації повинен бути не менше ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові [27].

3.2. Методика аудиту операційної оренди

За об'єктами аудит можна класифікувати таким чином:

- аудит фінансової звітності – аудит достовірності показників річної фінансової звітності підприємства у відповідності із встановленими критеріями;
- аудит на узгодженість – оцінка відповідності діяльності підприємства або посадової особи установленим вимогам законодавства;
- операційний аудит – систематичний огляд діяльності підприємства у цілому або його окремих операцій з метою визначення її ефективності та можливості покращання [23].

У цьому розділі дипломної роботи особлива увага приділяється операційному аудиту, бо аудит орендних операцій має свої особливості.

При заключенні довгострокових договорів оренди орендодавець зацікавлений у аудиті фінансового стану підприємства.

Оскільки аудит фінансового стану підприємства мало чим відрізняється від економічного аналізу діяльності підприємства, тому буде доцільним розглянути окремі аспекти аудиту операцій оренди[2].

Розпочинати перевірку слід з встановлення складу та умов оренди, для цього аудитор опрацьовує договір оренди та порядок відображення основних засобів на позабалансових рахунках (при операційній оренді) та прийняття орендованого майна на баланс орендаря (при фінансовій оренді). Аудитор перевіряє правомірність заключення договору на оренду основних засобів, склад та вартість майна розмір орендної плати, порядок нарахування амортизаційних відрахувань та правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Особлива увага приділяється операціям по відображенню сум амортизаційних відрахувань при різних методах реалізації продукції (робіт, послуг) у підприємства орендодавця. Здійснюючи перевірку, необхідно приділити увагу достовірності облікових записів, які фіксують прийняття на баланс підприємства-орендаря основних засобів на умовах фінансової оренди[17].

Аудитор перевіряє правильність визначення вартості майна, яке передається в оренду. Вона повинна визначатися спеціальною інвентаризаційною комісією за участю орендодавця та орендаря виходячи з оцінки цього майна на момент його передачі в оренду з урахуванням фактичного зносу. Для цього проводиться огляд доданого до договору акту передачі в оренду майна.

Трапляються випадки коли узгоджена сторонами оцінка суттєво відрізняється від залишкової вартості орендованого майна за обліковими даними орендодавця.

В процесі дослідження по операціям, пов'язаним з орендою, з'ясовуються питання своєчасного нарахування та розрахунків за орендоване майно, а також виявляються факти коли майно передане в оренду

безобліково, без оформлення відповідного договору оренди. З цією метою необхідно вибірково учинити огляд наявності основних засобів на місцях їх експлуатації[45].

При перевірці правильності та своєчасності відображення сум податку на додану вартість аудитор приділяє увагу на віднесення нарахованих сум на дебеті рахунку 713 «Доход від операційної оренди активів», а також відображення сум належних за оренду к сплаті. Таким чином, перевіряється правильність відображення в бухгалтерському обліку такої операції [23, с. 154]:

у орендодавця: Д-т 377 К-т 713 – відображення операції з продажу орендних послуг;

- Д-т 713 К-т 614 – відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ;
- у орендаря: Д-т 23(91,92) К-т 377 – відображена сума орендної плати;
- Д-т 641 К-т 317 – відображена сума податкового кредиту з ПДВ.

Відносини між сторонами з приводу амортизаційних відрахувань від вартості орендованого майна визначаються у договорі оренди виходячи з обов'язків сторін по відновленню переданого в оренду майна[55]. У випадку коли відновлення орендованого майна повністю здійснює орендар, амортизаційні відрахування не передаються орендодавцю, а належать виключно орендарю, який самостійно приймає рішення про його відновлення. Правильності та своєчасності амортизаційних відрахувань та нарахування зносу основних засобів при аудиті приділяється особлива увага. При цьому аудитор перевіряє: чи дотримувався порядок застосування норм амортизаційних відрахувань; застосування поправочного коефіцієнту; правильність віднесення нарахованої суми зносу (амортизаційних відрахувань) підприємствами різної форми власності; чи не нараховувався знос на повністю амортизовані основні засоби; правильність віднесення нарахованої суми амортизаційних відрахувань на рахунки бухгалтерського обліку, при цьому важливо перевірити включення до витрат обігу таких нарахувань в залежності від місця експлуатації основних засобів;

правильність та повноту нарахування амортизаційних відрахувань, які включаються до орендної плати у орендаря[153]. Правильність нарахування амортизаційних відрахувань аудитор перевіряє шляхом розрахунку за місяць, де у головній книзі розмір нарахованої суми амортизаційних відрахувань значно відрізняється від інших місяців. При виявленні помилок при розрахунку належить перевірити і інші місяці та виявити вплив цих помилок на собівартість продукції (послуг, робіт). Порівняння розрахунків аудитора з фактично проведеними сумами здійснюється з використанням відомості розрахунку амортизації основних засобів (типова форма ОС-14). Аудитор перевіряє правильність та повноту відображення нарахованих сум зносу (амортизації) основних засобів в регістрах бухгалтерського обліку (головній книзі, журналах-ордерах №10/1, 13 при журнально ордерній формі обліку, в відомості 1 при спрощеній формі обліку і відповідно у річній звітності - формі 1 та формі 3).

Для здійснення перевірки операцій пов'язаних з ремонтом чи іншим поліпшенням орендованого майна, аудитор спочатку встановлює правомірність проведення ремонту чи іншого поліпшення. З цією метою аудитор перевіряє чи дозволено орендарю проводити такі поліпшення умовами договору оренди[64]. Необхідно встановити які затрати здійснив орендар, чи відповідають договору оренди та правомірність відображення на рахунках бухгалтерського обліку. При здійсненні капітального ремонту орендованих основних засобів в рахунок орендної плати, аудитор перевіряє правомірність та доцільність понесених витрат на капітальний ремонт. При господарському способі проведення ремонту аудитор по первинним документам (нарядам, актам примочки робіт) перевіряє, чи не завищено обсяг виконаних робіт. Контролюючи операції, виконані підрядним способом, приділяють увагу стану розрахунків з підрядчиками та достовірності обсягу виконаних робіт[110]. Акти прийомки виконаних робіт перевіряють з точки зору їх реальності.

Перевірка аудитором операцій оренди, а також його висновки за даним напрямком аудиту оформлюються окремими робочими документами, які можуть бути як стандартними, так і довільної форми.

Підсумкова документація аудитора складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовникові перевірки. Аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації. Принцип та порядок підготовки аудиторського висновку наводяться у нормативі №26 «Аудиторський висновок». Принципи та порядок складання підсумкової документації наводяться в цьому нормативі [38].

Аудиторський висновок складається з таких частин: заголовок, замовник аудиторського висновку, вступна частина, масштаб перевірки, висновок аудитора про перевірку звітності, дата аудиторського висновку, адреса аудиторської фірми, підпис аудиторського висновку.

У заголовку аудиторського висновку говориться про те, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором. Дається назва аудитора або аудиторської фірми[92]. Також наводиться повна назва підприємства, яке перевірялось, та час перевірки. Інформація у Звіті контролера щодо результатів здійснення внутрішнього контролю перевірки орендних операцій повинна відповідати критеріям законності, достовірності, своєчасності та відповідності з метою подальшого узагальнення та формування на її основі управлінських рішень. У результаті аналізу інформації, що представлена у Звіті про результати проведення внутрішнього контролю в частині перевірки орендних операцій суб'єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень.

Розділ «Вступ» висновку має містити інформацію про склад фінансової звітності та дату підготовки звітності. У цьому розділі говориться також про те, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на

керівництво підприємства, про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки[28].

У розділі «Масштаб перевірки» наведено масштаб аудиту і зміст проведених робіт. Цей розділ дає впевненість користувачам висновку у тому, що аудиторська перевірка здійснена у відповідності з вимогами українського законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського обліку. У цьому розділі говориться, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості про те, що фінансова звітність не має суттєвих помилок.

Далі говориться про те, що аудитор використовував принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки він брав до уваги тільки суттєві помилки[141]. Також дається інформація про принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємстві у період перевірки.

У розділі «Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність» дається висновок аудитора про фінансову звітність підприємства, про її правильність в усіх суттєвих аспектах.

У розділі «Дата аудиторського висновку» проставляється дата висновку на день завершення перевірки. Дата на аудиторському висновку проставляється в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку.

Аудиторський висновок підписується директором аудиторської фірми або уповноваженою на це особою, яка має відповідну серію сертифікату аудитора України на вид проведеного аудиту.

В аудиторському висновку вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та номер ліцензії на аудиторську діяльність[95].

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним. У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів, які підштовхнули аудитора видати такий

висновок. Аудитор не може видати умовно-позитивний висновок при існуванні фундаментальної непевності і незгоди.

Таблиця 3.2

Порушення П(С)БО 14 «Оренда», які виявляються контролерами при дослідженні документів, операцій і записів

№ з/п	Питання, що досліджуються	Можливі порушення П(С)БО	Пункти П(С)БО, що порушуються
1	Облік операційної оренди в орендодавця	Неправильне відображення сум нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку. Включення витрат з укладання угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) до витрат виробництва	п.п. 16-18
2	Розкриття інформації про оренду в Примітках до фінансової звітності	Заповнення лише рекомендованих таблиць Приміток до фінансової звітності (ф. № 5), відсутність додаткових пояснень	п. 21-24

Відомість ДП «НСК» Олімпійський» формує повну інформацію щодо показників повноти відображення витрат на утримання орендованого майна в системі бухгалтерського обліку орендаря та орендодавця.

Дана форма надає можливість проаналізувати доцільність понесення та витрат на утримання орендованого майна в балансі орендаря згідно з договором оренди, а також обґрунтованість таких витрат (їх документальне підтвердження). Звідси управлінським персоналом можуть бути сформовані заходи щодо оптимізації частки витрат на утримання орендованих активів, що збільшить економічну ефективність процесу господарювання підприємства[115].

У розроблених формах робочих документів аудиторів передбачена також вказівка на потенційні наслідки для господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне представити форми

здійснення та об'єкти аудиту орендних операцій та найсуттєвіші порушення, які можуть виникати в процесі їх облікового відображення (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

Об'єкти аудиту орендних операцій, форми здійснення перевірки та можливі відхилення і порушення, що можуть бути виявлені

Об'єкти аудиту	Форми здійснення перевірки	Відхилення та порушення
1	2	3
Орендовані об'єкти нерухомого майна	Інвентаризація, обстеження, документальна перевірка	Несвоєчасне та неправильне оформлення оприбуткування орендованих об'єктів нерухомого майна
Процес використання орендованих об'єктів	Нагляд, документальна перевірка	Недотримання положень Наказу про облікову політику щодо ведення аналітичного обліку орендованих об'єктів нерухомого майна
Результати роботи матеріальновідповідальних осіб	Нагляд	Неправильна організація матеріальної відповідальності
Процес обчислення та нарахування орендних платежів, амортизації	Інвентаризація, нагляд, арифметична перевірка	Неправильне нарахування зносу орендованих об'єктів нерухомого майна та орендних платежів, податкових зобов'язань до бюджету
Процес калькулювання собівартості виконаних робіт	Економічний аналіз, нагляд	Неправильне формування витрат на утримання та ремонт

Отже, з аналізу таблиці 3.3 бачимо, що при здійсненні операцій з оренди об'єктів нерухомого майна відбуваються різні порушення, такі як несвоєчасне і не достовірне документальне оформлення оприбуткування, неправильне нарахування зносу, неправильний розрахунок орендних платежів та інші [6]. Несвоєчасне оприбуткування об'єктів нерухомого майна призводить до недонарахування амортизації, що в свою чергу, впливає на неправильний розрахунок собівартості готової продукції, виконаних робіт та

наданих послуг і в кінцевому підсумку призводить до викривлення фінансових результатів. Крім того, до таких порушень відносяться: оприбуткування орендованих об'єктів нерухомого майна за ціною іншою, ніж ціна придбання, до складу первісної вартості об'єктів нерухомого майна, включення витрат з оплати відсотків за кредитами, об'єктів нерухомого майна, відсутність документів, які підтверджують віднесення орендованих об'єктів обліку до об'єктів нерухомого майна[26]. Щодо наступного порушення, коли в обліковій політиці підприємства може бути зазначено, що аналітичний облік орендованих об'єктів нерухомого майна повинен вестись в інвентарних картках, проте на практиці інвентарні картки можуть не вестись, вважаючи ведення таких карток зайвим, при цьому можуть бути наявні посилення на копії інвентарних списків, які є в бухгалтерії. Якщо ж підприємство і веде картки, не завжди дотримується вимог до їх заповнення. Інші порушення стосуються того, що 1) матеріальна відповідальність організується лише по відношенню до власних об'єктів нерухомого майна, які обліковуються на рахунку 10 "Основні засоби"; 2) підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти, по яких вийшов строк корисної експлуатації, крім того, підприємство неправомірно використовує прискорене нарахування зносу об'єктів нерухомого майна; 3) недотримання зобов'язань за договором підяду, кошторисів витрат на будівництво, викривлення (завищення) величини капітальних інвестицій і, як наслідок, - переплата послуг підрядників, неправильна кореспонденція рахунків та невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку[129]; 4) неправильне обчислення сум амортизації майна, що передано в оренду, відсутність документального підтвердження понесених витрат, що відшкодовуються за рахунок орендодавця, помилки при нарахуванні ПДВ на розмір орендних платежів тощо. Встановивши відхилення або порушення контролери оформлюють результати внутрішнього контролю орендних операцій у Звіті про результати здійснення внутрішнього контролю щодо

перевірки орендних виплат, обов'язковою складовою якого є пропозиції щодо усунення встановлених недоліків.

На ДП «НСК» Олімпійський» згідно договору на проведення аудиту №12 від 01.12.2017 р. аудиторською фірмою ТОВ «АВ-Консалтинг» було проведено аудиторську перевірку. Згідно програми аудиту було перевірено правильність організації обліку операцій з операційної оренди.

Загальний план аудиту операцій з оренди основних засобів

Організація, що перевіряється	ДП «НСК» Олімпійський»
Період аудиту	01.10-12.10. 2017 р.
Кількість-годин	72
Керівник аудиторської групи	Сидорчук В.В.
Склад аудиторської групи	Сидорчук В.В., Галустян А.В., Бабак Л.Д.

Аудиторський ризик 5%

Рівень суттєвості 2%

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Загальна оцінка організації, достовірність обліку підприємства операцій з операційної оренди основних засобів	1-2.10.2017	Сидорчук В.В.	
2	Розробка методики удосконалення організації обліку операцій з операційної оренди основних засобів	2-3.10.2017	Сидорчук В.В.	
3	Формування таблиць перерахунку показників підприємства по орендованим об'єктами	3-9.10.2017	Сидорчук В.В., Галустян А.В.	
4	Визначення кількісного впливу виявлених відхилень на показники фінансової і податкової звітності	9-11.10.2017	Сидорчук В.В., Бабак Л.Д., Галустян А.В.	
5	Оформлення результатів перевірки	11-12.10.2017	Сидорчук В.В.	

Керівник аудиторської фірми _____ Міщенко В.М.

Керівник аудиторської групи _____ Сидорчук В.В.

За результатами проведеної перевірки визначено, що облік ведеться правильно: по Д-т 377 К-т 713 – відображаються операції з продажу орендних послуг; по Д-т 713 К-т 614 – відображається сума податкового зобов'язання з ПДВ; аналітичний облік ведеться за кожним орендарем та об'єктом орендованих активів.

Таким чином, виникнення та становлення аудиту зумовлено життєвою та економічною необхідністю незалежного, об'єктивного контролю діяльності підприємств державної форми власності та підтвердження достовірності наданої ними звітності для користувачів (зокрема кредиторів, інвесторів). При здійсненні орендних операцій у проведенні аудиторської перевірки зацікавлений перш за все орендодавець як інвестор власних засобів. Аудит здійснюється, виходячи з встановлених критеріїв, робить висновок про якісну сторону функціонування господарюючого суб'єкта, його стану. Роль аудиту полягає в тому, що він оцінює призначену для представлення користувачам фінансову інформацію з позицій об'єктивності та релевантності, достатній рівень яких визначений певними нормативними документами[20]. Підтверджуючи публічну звітність, аудитор виступає певним гарантом порядності відносин між основними учасниками господарської діяльності.

3.3. Аналітичні процедури в аудиті операційної оренди

Аналітичні процедури є одним із видів аудиторських процедур і полягають у виявленні, аналізі й оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності економічного суб'єкта, який перевіряють. Їх застосування ґрунтується на явному причинно-наслідковому зв'язку між аналізованими показниками.

Використання аналітичних процедур регламентує Міжнародний стандарт № 520 "Аналітичні процедури". Проведення аналітичних процедур

дає аудитору значний обсяг необхідної йому інформації і при цьому потребує набагато менше витрат, ніж проведення детального тестування.

Обчислення коефіцієнтів фінансового стану підприємства й аналіз їхньої динаміки[139]. На основі аналізу аудитор робить важливі висновки про життєздатність клієнта.

Загальна оцінка ефективності діяльності підприємства та використання його активів проводиться за сукупністю коефіцієнтів, які характеризують прибутковість активів, майновий стан, платоспроможність та ліквідність підприємства (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства

№ з/п	Показники	Фактичне значення показника, %				
		2013	2014	2015	2016	2017
1.	Коефіцієнт рентабельності активів	-0,002799341	0,002911227	0,002963526	0,002269652	0,00114054
2.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	-0,011039346	0,010676368	0,010891842	0,008309069	0,004136383
3.	Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу	-0,002799341	0,002911227	0,002963526	0,002269652	0,00114054
4.	Коефіцієнт рентабельності діяльності	-0,616854451	0,476962186	0,474484599	0,405349118	0,207250606

Продовження табл. 3.4.

5.	Коефіцієнт оборотності активів	0,444354087	0,4250828	0,405938006	0,388254136	0,373829795
6.	Коефіцієнт фінансової стійкості підприємства	0,374010619	0,375821437	0,374782033	0,376845117	0,400715255

Аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності ДП «НСК» Олімпійський» свідчить про її погіршення у 2017 році порівняно з 2016 роком та в цілому така тенденція простежується по попередніх роках. Так як коефіцієнти рентабельності діяльності та власного капіталу зменшилися, то можливо стверджувати про незадовільний стан діяльності підприємства.

Коефіцієнт рентабельності активів показує ефективність використання активів компанії для генерації прибутку. Високе значення показника свідчить про хорошу роботу підприємства. В нашому випадку коефіцієнт низький, що показує незадовільний стан роботи підприємства.

Рентабельність власного капіталу – показник, що вказує, наскільки ефективно використовується власний капітал, тобто скільки прибутку було згенеровано на кожен гривню залучених власних коштів[4]. Цей індикатор є найбільш важливим для власників (акціонерів, учасників), адже дозволяє визначити зростання їх добробуту за аналізований період. Також цей показник використовується при оцінці вартості акцій підприємства, адже рентабельність власного капіталу дозволяє визначити, на які дивіденди можуть розраховувати власники акцій або на скільки зросте вартість їх акцій.

Розрахунок коефіцієнта для різних періодів допомагає зрозуміти зміни в прибутковості. Зниження власного капіталу (яке може бути викликаним, наприклад, викупом акцій) призводить до збільшення коефіцієнта рентабельності власного капіталу. Високий рівень боргу також викликає збільшення показника, адже це означає, що компанія використовує кредитний капітал замість власного як джерело фінансування[92].

Коефіцієнт рентабельності діяльності розраховується як відношення чистого прибутку підприємства до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг). Збільшення цього показника свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства, а зменшення навпаки.

Оборотність активів - показник ділової активності, який демонструє ефективність використання активів компанії. Коефіцієнт є співвідношенням між виручкою і середньорічною сумою активів. Значення показника говорить про те, скільки товарів і послуг продано за досліджуваний період на кожен гривню використаних активів. Як ми бачимо показник недостатньо високий, тому необхідно працювати в напрямку оптимізації суми активів. Для цього можна продати частину незавантажених необоротних активів (якщо збільшення завантаженості не планується), знизити суму запасів (якщо їх обсяг надмірний), вжити заходів по поверненню дебіторської заборгованості і т.д. Заходи по збільшенню виручки компанії також позитивно впливають на оборотність активів[32].

Коефіцієнт фінансової стійкості - індикатор, який говорить про здатність компанії залишатися платоспроможною в довгостроковій перспективі. Коефіцієнт фінансової стійкості розраховується як співвідношення суми власного капіталу і довгострокових зобов'язань до суми пасивів. Значення коефіцієнта вказує, яку частку активів компанія здатна фінансувати за рахунок постійного капіталу і капіталу, залученого на довгостроковій основі. Низьке значення говорить про те, що існує певний ризик втрати платоспроможності (за умови, що доступ до короткострокових зобов'язань буде обмеженим) [144].

Для підвищення показника можна працювати в двох напрямках:

1. Збільшення суми власного капіталу.
2. Збільшення суми довгострокових позикових коштів.

Заходами по першому напрямку можуть бути: реінвестування прибутку, додаткова емісія акцій і т.д. Заходами за другим напрямком можуть

бути: емісія облігацій (на період більше року), отримання кредиту від банку, отримання кредитних коштів від інших підприємств і т.д.

Основні засоби є одним з найважливіших факторів будь-якого виробництва. Рациональне використання основних засобів та виробничих потужностей підприємства сприяє покращанню всіх техніко-економічних показників, зокрема збільшенню виробництва продукції, зниженню її собівартості, трудомісткості виготовлення[61].

Завданнями аналізу стану та ефективності використання основних засобів є визначення тенденцій розвитку матеріально-технічної бази підприємства, оцінка динаміки основних засобів підприємства в цілому і за видами, аналіз їх наявності та руху, оцінка якісного і технічного стану основних засобів, аналіз ефективності їх використання, визначення напрямів підвищення технічного рівня підприємства, обчислення резервів підвищення ефективності використання. Аналіз ефективності використання основних засобів наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

Аналіз ефективності використання основних засобів на ДП
"НСК"Олімпійський"

№ з/п	Показники	Фактичне значення показника				
		2013	2014	2015	2016	2017
1	Вартість основних засобів, тис. грн.	3575915	3482597	3393622	3306358	3246206
2	Фондовіддача, грн.	0,010	0,009	0,010	0,012	0,009
3	Фондомісткість, грн.	102,251	116,592	104,874	86,572	106,903
4	Коефіцієнт зносу основних засобів,%	0,079169 111	0,1049627 49	0,1295088 33	0,1518035 43	0,1672658 24

5	Коефіцієнт оновлення основних засобів, %	- 0,002799 341	0,0029112 27	0,0029635 26	0,0022696 52	0,0011405 4
---	--	----------------------	-----------------	-----------------	-----------------	----------------

Під фондovіддачею розуміють показник ефективності використання основних виробничих фондів, який характеризує обсяг виробленої підприємством продукції (послуг) у вартісних вимірниках одиницею основних виробничих фондів. Показник фондovіддачі на ДП "НСК"Олімпійський" практично не змінюється за період 2013 - 2017 рр.

Фондомісткість представляє собою показник, зворотний показнику фондovіддачі, тобто він показує, на яку суму потрібно придбати основні виробничі фонди підприємству для випуску необхідних обсягів продукції (послуг). При аналізі показника видно, що після підвищення показника у 2014 році до позначки 116,592 грн, відбувався поступовий спад, аж до 2017 року де показник сягнув позначки 106,903грн.

Коефіцієнт зносу основних засобів - коефіцієнт рівний відношенню суми нарахованої амортизації до первісної вартості основних засобів. Даними для його розрахунку служить бухгалтерський баланс[126]. Коефіцієнт зносу основних засобів показує, наскільки амортизовані основні засоби, тобто якою мірою профінансована їхня можлива майбутня заміна по мірі зносу. Протягом періоду, що розглядається спостерігалась тенденція до зниження рівня придатності основних засобів підприємства, що характеризує погіршення технічного стану обладнання. Коефіцієнт зносу основних засобів збільшується з кожним роком, що негативно впливає на виробництво.

Коефіцієнт оновлення основних засобів – характеризує інтенсивність введення в дію нових основних засобів. Він показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду. Як бачимо з таблиці коефіцієнт оновлення основних засобів має також негативну тенденцію за досліджуваний період.

На стадії планування аудиту аналітичні процедури допомагають аудитору з'ясувати особливості діяльності клієнта і визначити проблеми у формуванні фінансової інформації, а також ступінь ризику. Вони виявляють об'єкти, які потребують особливої уваги аудиторів[12].

Крім цього, як одна з найважливіших заключних аналітичних процедур, аналіз фінансового стану підприємства, яке перевіряють, має величезне значення для аудитора, оскільки дозволяє на його основі робити важливі висновки для потреб аудиторської перевірки.

Правильно організований попередній аналітичний огляд може дозволити аудиторам досить докладно ознайомитися з бізнесом клієнта. Багато аудиторів починають цей огляд з вивчення порівняльних фінансових звітів і підрахунку часткових співвідношень та змін за рахунками балансу і звіту про доходи[18].

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності чи відсутності незвичайних або неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які визначають галузі потенційного ризику і потребують особливої уваги аудитора.

Несподівані значні розбіжності між фінансовими даними, які не підлягали аудиту в поточному році та іншими даними, з якими вони порівнюються, відомі під назвою незвичайні коливання [41]. Незвичайні коливання — не ті випадки, коли значних розбіжностей даних не очікується, але вони бувають, і коли значні розбіжності очікуються, але їх не буває. У будь-якому разі одна з імовірних причин незвичайних коливань — це помилка або неточність в обліку. Таким чином, якщо незвичайне коливання велике, то аудитор має встановити його причину й упевнитися, що це обґрунтована економічна подія, а не помилка чи неправильність у звітності. Цей аспект аналітичних процедур часто називають напрямом уваги, оскільки вони спрямовують дослідника на здійснення більш детальних процедур у тих специфічних сферах аудиту, де може бути знайдено помилки чи неточності.

Аналітичні процедури дають можливість скоротити кількість детальних аудиторських процедур. Коли аналітична процедура не виявляє незвичайних коливань, можна припустити, що ймовірність суттєвої помилки чи неточності мінімальна. Тоді результатом цієї аналітичної процедури слід вважати вагоме свідчення на користь правильності відображення залишків на відповідних рахунках. Із цього випливає, що під час аналізу розглянутих рахунків можна обмежитися меншою кількістю детальних тестів.

Висновки до розділу 3

Метою проведення аудиту орендних операцій є – перевірка обґрунтованості та правильності укладання договору оренди, який повинен передбачати виконання договірних обов'язків, склад, вартість та порядок передачі в оренду майна, розмір орендної плати та строки оренди, а також інші обов'язки стосовно ремонту майна, права орендаря на викуп орендованого майна, сприяння орендаря розвитку виробництва та ін., додержання яких перевіряється аудитором.

Джерелами інформації при аудиті орендних операцій є: договір оренди; матеріали інвентаризації основних засобів, яка передувала передачі основних засобів в оренду; інвентарні картки; первинні документи по оформленню продуктивності орендованих основних засобів; записи на синтетичних рахунках та на забалансовому рахунку орендованих основних засобів.

Методику аудиту основних засобів можна представити як послідовність певних процедур, а саме:

- 1) дослідження облікової політики підприємства, зокрема щодо основних положень організації обліку основних засобів (визнання, класифікація, оцінка, переоцінка, методи нарахування амортизації тощо);
- 2) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що регламентують облік основних засобів; типовими первинними документами з обліку основних засобів, регістрами

синтетичного і аналітичного обліку, що застосовуються за даною формою обліку. Ця інформація дозволить аудитору скласти загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити питання, що вимагають особливої уваги;

3) ознайомлення з даними останньої інвентаризації основних засобів, її результатами та своєчасністю;

4) перевірка наявності наказів керівника про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, переліку матеріально відповідальних осіб та встановлення наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу;

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами [6].

За результатами проведеної аудиторської перевірки на ДП «НСК» Олімпійський» визначено, що облік ведеться правильно: по Д-т 377 К-т 713 – відображаються операції з продажу орендних послуг; по Д-т 713 К-т 614 – відображається сума податкового зобов'язання з ПДВ; аналітичний облік ведеться за кожним орендарем та об'єктом орендованих активів. Аудитори написали позитивний висновок.

ВИСНОВКИ

Важливим аспектом вивчення проблеми розвитку орендних відносин є обґрунтування їх економічної сутності. Орендне підприємство – це господарська одиниця, яка самостійно здійснює підприємницьку та іншу діяльність на основі строкового платного володіння і користування майном, переданим в оренду орендареві за договором. Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними фондами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних фондів їх власнику після закінчення строку дії орендної угоди. Можна виділити три напрямки нормативного регулювання орендних операцій: нормативні документи, що визначають загальні правові засади здійснення орендних операцій; документи, що визначають порядок їх облікового відображення, і документи, які регулюють визнання доходів і витрат, понесених (отриманих) в ході здійснення орендних операцій в складі валових і їх вплив на базу оподаткування податком на прибуток.

Бухгалтерський облік орендних операцій в Україні регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», розробленим на підставі Міжнародного стандарту фінансової звітності 17. Головними законодавчими «керуючими» в орендних питаннях є розділ 58 і 59 ЦКУ, а також параграф 5 розділ 30 ГКУ. При цьому зауважимо: норми ГКУ мають пріоритетне значення при регулюванні господарських відносин, що виникають в процесі укладення та виконання договорів між суб'єктами підприємницької діяльності. У той же час в цілому згідно з ч. 6 ст. 283 ГКУ до договорів оренди застосовують відповідні положення ЦКУ з урахуванням особливостей, передбачених ГКУ. Питання відображення інформації про операційну оренду необоротних активів в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності регулюються нормами П(С)БО 14 або П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Вартість об'єктів, переданих в

операційну оренду, продовжує відбиватися на відповідних балансових рахунках орендодавця згідно П(С)БО 7. При цьому такі об'єкти можуть бути переведені на окремий субрахунок аналітичного обліку[14]. Для аналітичного обліку об'єктів основних засобів і контролю за їх використанням в місцях експлуатації кожного об'єкта основних засобів присвоюється інвентарний номер (п. 8 Методрекомендацій № 561), який закріплюється за ним на весь час перебування об'єкта на даному підприємстві.

НСК «Олімпійський» – це багатофункціональна арена класу еліт з 95-річною історією. Досліджуване підприємство ДП «НСК» Олімпійський» здає в оренду нежитлові приміщення площею 1 598 кв. м. Згідно з незалежною оцінкою станом на 31 січня 2017 року, загальна вартість майна становила 40,692 млн грн. Досліджено баланси та звіти про фінансові результати підприємства за п'ять останніх звітних періоди для аналізу окремих техніко-економічних показників його діяльності та визначення динамічності та інтенсивності розвитку підприємства. Проведені розрахунки техніко-економічних показників діяльності ДП «НСК» Олімпійський» свідчать про те, що обсяги реалізації продукції та послуг у 2016 році зросли на 1,13% порівняно з 2015 роком, але в порівнянні з 2017 роком зменшились до 0,88%. Порівнюючи обсяг реалізації за собівартістю продукції за 2013-2017 роки, видно, що хоч в порівнянні 2013 до 2014 року був спад на 0,85%, то протягом наступних років постійно підвищувався відсоток. Так видно, що в 2015 збільшився на 1,08%, в 2016 відбулось підвищення ще на 1,18% , але вже в 2017 відбувається спад до 0,79%. Визначені результати свідчать про не стабільний стан підприємства, показники не мають чіткої тенденції, спостерігається то підйом, то спад.

Об'єктами операційної оренди в ДП «НСК» Олімпійський» є адміністративні приміщення. Регулювання взаємовідносин між орендарем та орендодавцем відбувається на підставі договору оренди. Орендна плата виплачується в безготівковій формі через банківську установу. В

орендодавця ДП «НСК» Олімпійський» об'єкт, переданий в оренду, обліковується на балансі. Документом, що підтверджує обґрунтованість відсутності такого об'єкта, є оформлений акт приймання-передачі (ф. ОЗ-1). В аналітичному обліку в орендодавця фіксується переданий в операційну оренду об'єкт. Дохід від здавання об'єктів в операційну оренду (крім доходу від оренди інвестнерухомості) визначають за загальними правилами, установленими п. 17 П(С)БО 14 «Оренда». Тобто його визнають іншим операційним доходом відповідного звітнього періоду:

— на прямолінійній основі протягом строку оренди (тобто рівними частинами)

або

— з урахуванням способу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (наприклад, виходячи з потенціалу його корисності). Інакше кажучи, п. 17 П(С)БО 14 «Оренда» зобов'язує відображати дохід від оренди за кредитом субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Орендна плата за державне майно на ДП «НСК» Олімпійський» розраховується у такій послідовності: визначається розмір річної орендної плати. На основі розміру річної орендної плати встановлюється розмір орендної плати за базовий місяць розрахунку орендної плати – останній місяць, за який визначено індекс інфляції, яка фіксується у договорі оренди. З урахуванням розміру орендної плати за базовий місяць оренди розраховується розмір орендної плати за перший та наступні місяці оренди. При передачі об'єкта в оперативну оренду право власності на такий об'єкт не переходить до орендаря, тобто така операція не є продажем. Отже, на дату складання акта приймання-передачі об'єкта в оренду жодна зі сторін договору не відображає результат від такої операції. Отже, об'єктом оподаткування на ДП «НСК» Олімпійський» є орендна плата. Вона обкладається ПДВ у загальному порядку (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ), тому орендодавець – платник ПДВ, як належить, нараховує на неї ПДВ-

зобов'язання за правилом першої події за ставкою 20 %. За базу оподаткування він бере договірну вартість орендної послуги, але не нижче собівартості. Доходи від операцій оренди (тобто орендна плата), згідно з підп. 135.5.2 п. 135.5 ст. 135 ПКУ, в орендодавця належать до інших доходів[101]. Відповідно до підп. 196.1.2 п. 196.1 ст. ПКУ, передача майна за договором оперативної оренди від орендодавця орендарю та повернення орендодавцю майна, яке попередньо було передане в оперативну оренду, не є об'єктом оподаткування ПДВ[101].

Фінансова звітність є основним джерелом інформації при проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. У фінансових звітах відображуються як фінансовий стан підприємства, так і результати його фінансово-господарської діяльності. Відповідно до пунктів 19, 20 П(С)БО 1, для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями. У свою чергу, дані про орендні операції передбачені П(С)БО 14. Фінансова звітність підприємства включає: Баланс (форма № 1), Звіт про фінансові результати або Звіт про прибутки та збитки (форма № 2), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) та Звіт про власний капітал (форма № 4), Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5). (Для суб'єктів малого підприємництва — Баланс та Звіт про фінансові результати). Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Різниця між вартістю активів і сумою зобов'язань підприємства характеризує розмір його власного капіталу. Підсумок активу балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто пасиву балансу[44]. Приклад зіставлення деяких рядків форми № 1 на ДП "НСК"Олімпійський" із даними бухгалтерського обліку відповідно до Рекомендацій виглядає наступним чином; Основні засоби зазначаються на рядку 1000, мають такий алгоритм розрахунку; різниця рядків 1001 "Первісна

вартість" і 1002 "Знос". Це 10 субрахунок бухгалтерського обліку, він відображає залишкову вартість, яка включається до підсумку Балансу. Рядок 1001 "Первісна вартість" це сальдо 10 та 11 рахунків, відображає інформація про первісну (переоцінену) вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. Рядок 1002 "Знос" відображає суму нарахованого зносу (амортизації) на основні засоби й інші необоротні матеріальні активи, тобто сума рядків 1411 та 1412. Дохід від операційної оренди, що є основною діяльністю підприємства, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерство фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, відображається за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і наводиться у рядку 010 «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати (форма № 2). А витрати, пов'язані з отриманим доходом від операційної оренди, в цьому випадку відображаються за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і в рядку 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати.

Згідно Міжнародних стандартів аудиторської діяльності, аудит фінансової звітності - це надання можливості аудитору висловити думку відносно того, підготовлена фінансова звітність, у всіх істотних відносинах, відповідно до встановлених основними принципами фінансової звітності. Мета аудиту - скласти думку про достовірність даних фінансової звітності особи, над якою поводитьься аудит та про виконання нею вимог законодавчих та нормативних актів при здійсненні фінансово - господарської діяльності. Джерелами інформації при аудиті орендних операцій є: договір оренди; матеріали інвентаризації основних засобів, яка передувала передачі основних засобів в оренду; інвентарні картки; первинні документи по оформленню продуктивності орендованих основних засобів; записи на синтетичних рахунках та на забалансовому рахунку орендованих основних засобів[128].

Міжнародна практика аудиту приділяє значну увагу робочій документації. Обов'язкове документування аудиту розглядається як один із основних принципів цієї діяльності. У міжнародній практиці робочі документи аудитора визначені як документи, що створюються у процесі аудиту з метою управління ним, або використовуються як докази достатньої обґрунтованості думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності. Така обґрунтованість може бути досягнена лише завдяки дотриманню чинних норм (стандартів) аудиту, тому робочі документи є невід'ємним елементом системи контролю якості аудиту.

При заключенні довгострокових договорів оренди орендодавець зацікавлений у аудиті фінансового стану підприємства. Аудит фінансового стану підприємства мало чим відрізняється від економічного аналізу діяльності підприємства. Розпочинати перевірку слід з встановлення складу та умов оренди, для цього аудитор опрацьовує договір оренди та порядок відображення основних засобів на позабалансових рахунках (при операційній оренді). Аудитор перевіряє правомірність заключення договору на оренду основних засобів, склад та вартість майна розмір орендної плати, порядок нарахування амортизаційних відрахувань та правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Особлива увага приділяється операціям по відображенню сум амортизаційних відрахувань при різних методах реалізації продукції (робіт, послуг) у підприємства орендодавця. Здійснюючи перевірку, необхідно приділити увагу достовірності облікових записів. Аудитор перевіряє правильність визначення вартості майна, яке передається в оренду. При перевірці правильності та своєчасності відображення сум податку на додану вартість аудитор приділяє увагу на віднесення нарахованих сум на дебеті рахунку 713 «Доход від операційної оренди активів», а також відображення сум належних за оренду к сплаті. Перевірка аудитором операцій оренди, а також його висновки за даним напрямком аудиту оформлюються окремими робочими документами, які можуть бути як стандартними, так і довільної форми.

Аналітичні процедури є одним із видів аудиторських процедур і полягають у виявленні, аналізі й оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності економічного суб'єкта, який перевіряють. Їх застосування ґрунтується на явному причинно-наслідковому зв'язку між аналізованими показниками. Використання аналітичних процедур регламентує Міжнародний стандарт № 520 "Аналітичні процедури". Проведення аналітичних процедур дає аудитору значний обсяг необхідної йому інформації і при цьому потребує набагато менше витрат, ніж проведення детального тестування[40]. На основі аналізу коефіцієнтів фінансового стану підприємства й аналіз їхньої динаміки аудитор робить важливі висновки про життєздатність клієнта. Аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності ДП «НСК» Олімпійський» свідчить про її погіршення у 2017 році порівняно з 2016 роком та в цілому така тенденція простежується по попередніх роках. Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності чи відсутності незвичайних або неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які визначають галузі потенційного ризику і потребують особливої уваги аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Авер'янова Є. Оренда та лізинг: консультації, роз'яснення спеціалістів міністерств та відомств, нормативна база, первинна документація / Є. Авер'янова, Л. Артем'єва, А. Бобяк, В. Василенко та ін.]: голов.ред. А. Бабак. – Д. : Баланс-Клуб, 2006. – 176 с.
2. Азриліян А.Н. Великий економічний словник / А.Н. Азриліян. – М. : Інститут нової економіки, 2008. – 1472 с.
3. Артем'єва Л. Оренда майна у фізособи: ПДФО / Л. Артем'єва // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – С. 33–37.
4. Безверхий К.В. Международный и украинский опыт бухгалтерского учета в сравнительном аспекте / К.В. Безверхий // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 27 (321). – С. 49–60.
5. Безруких П.З. Бухгалтерський облік / П.З. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палій. – М. : Бухгалтерський облік, 2009. – 784 с.
6. Безручук С.Л. Факторы, влияющие на качество учетной информации / С.Л. Безручук // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 6 (300). – С. 46–52.
7. Бикова Г. Ремонт орендованого майна / Г. Бикова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 41. – С.35–37.
8. Білуха М. Методологія бухгалтерського обліку в електронному середовищі / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 50–54.
9. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
10. Блакита Г. В. Особливості складання вітчизняної фінансової звітності відповідно до МСФЗ / Г. В. Блакита, І. О. Гладій, І. М. Вишневський // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 6. – С. 183–187.

- 11.Блейк Д. Європейський бухгалтерський облік / Д. Блейк, О.М. Амант: 1997. – 146 с.
- 12.Богатова В. Поліпшення й ремонту орендованого майна: облікові аспекти / В. Богатова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – С.18–22.
- 13.Бондарева О. Повернення орендованого майна: з податковими наслідками чи без? / О. Бондарева // Бухгалтерія. – 2011. – № 48 (983). – С.54–57.
- 14.Брадул О.М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій : монографія / О.М. Брадул. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 356 с.
- 15.Братчук Л.М. Методичні аспекти обліку орендних операцій / Л.М. Братчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 12–18.
- 16.Брейли Р. Принципы корпоративных финансов / Р. Брейли, С. Майерс. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2004. – 1008 с.
- 17.Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация : монографія / отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – Житомир, 2007. – 448 с.
- 18.Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. пособие для студ. вузов / Ф.Ф. Бутынец, Я.В. Соколов и др. – Житомир : СП Рута, 2002. – 660 с.
- 19.Валуев Б. Про багаточільовий бухгалтерський облік / Б. Валуев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 3–9.
- 20.Верига Ю.А. Звітність підприємств / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – К: Центр навчальної літератури, 2008. – 136 с.
- 21.Витрянский В. В. Договор аренды и его виды: прокат, фрахтование на время, аренда зданий, сооружений и предприятий, лизинг. – М. : Статус, 2003. – 300 с.
- 22.Водоп'янова О. Оренда за генеральною довіреністю / О. Водоп'янова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 41. – С.38–39.

- 23.Вороная Н. Спецвыпуск: оренда / Н. Вороная // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 8 (224). – С.1–197.
- 24.Гайдай М. Г. Особливості розвитку системи орендних відносин / М. Г. Гайдай, М. А. Лосіцька // Економіка і підприємництво: стан та перспективи. – К., 2004. – С. 227– 235.
- 25.Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності : зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – 8/9. – С. 43–54.
- 26.Голов С.Ф. Бухгалтерский облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практич. посібник / С.Ф. Голов С.Ф. та В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
- 27.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. / С.Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 521 с.
- 28.Голов С.Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.
- 29.кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – IV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
- 30.Довбуш В. І. Теоретико-організаційні аспекти нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку / В. І. Довбуш // Економіка та держава. – 2011. – № 10. – С. 58– 60
- 31.Довгопол Н. Амортизація : предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3–13.
- 32.Доценко О. В. Удосконалення обліку капітального ремонту основних засобів / О. В. Доценко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 8. – С. 270–276.

33. Дядюра І. Оренда: договірні відносини, податковий та бухгалтерський облік / І. Дядюра. – Запоріжжя : Поліграф, 2004. – 72 с.
34. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії і практики : підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-е вид. переробл. і доповн. – К. : Знання, 2009. – 424 с .
35. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
36. Закон України «Про фінансовий лізинг» в редакції Закону від 11.12.2003 № 1381-IV (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
37. Ільницький Ю. Ремонт і поліпшення орендованого майна: суть та правила здійснення / Ю. Ільницький // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 56. – С.43–46.
38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.11. 1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>.
39. Калачева С. А. Арендные сделки: практические рекомендации по применению и оформлению арендных сделок / С. А. Калачева. – М. : ПРИОР, 1997. – 96 с.
40. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39–43.
41. Карпенко І. Л. Аренда: бухгалтерский и налоговый учет / И. Л. Карпенко. – Запорожье : Полиграф, 2003. – 76 с.
42. Ковалев В.В. Логика отражения в учете арендных операций и перспективы ее изменения / В.В. Ковалев // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 21 (267). – С.15–24.

43. Коваленко О. Оперативна оренда основних засобів: які документи знадобляться для обліку / О. Коваленко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 94. – С.5–7.
44. Косенко В. М. Договір по найму (оренди) / В. М. Косенко . – К. : Видавець Фурса С. Я., 2007. – 64 с.
45. Костенко Н. Ремонти та поліпшення орендованих основних засобів / Н. Костенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 68 (1461). – С. 33–44.
46. Куклин В.М. Аренда и лизинг (элементы лизинговой практики: учебно-методическое пособие) / В.М. Куклин, Н.П. Горбунов, Е. В. Задриборова, Ю.М. Солодовников. – Х. : НТУ «ХПИ», 2003. – 64 с.
47. Кушина О. Операційна оренда в орендаря: бухгалтерський облік / О. Кушина // Оренда: право, податки, облік. ЗСЗ – 2012. – Вип. 2. – С.31–33.
48. Лазаренко П.И. Экономическая и социальная направленность арендной модели хозяйствования / П.И. Лазаренко, Н.И. Агафанов, В.В. Радченко. – К : Аграрная наука, 1996. – 244 с
49. Лебедев О.Т., Основы бухгалтерии / О.Т. Лебедева, А.Р. Коньковская. 2-е изд доп. СПб. : ИД МиМ. 1997. – 224 с.
50. Лебедик Г.В. Аналіз впливу операцій оренди на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємств / Г. В. Лебедик // Економіка і регіон : наук. вісн. – Полтава : ПолтНТУ, 2011. – № 4 (31). – С. 213 – 217.
51. Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку / Литвиненко І.Ю. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : економічні науки. – 2009. – № 4. – С.86–96.
52. Лишиленко О.В. Фінансовий облік : підручник / О.В. Лишиленко. – К : Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.

53. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир : Рута, 2005. – 388 с.
54. Маркова В.В. Аренда как финансовый инструмент / В.В. Маркова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 41 (191). – С.54–58.
55. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 16 «Основні засоби». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
56. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 17 «Оренда». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
57. Мних Є.В. Фінансовий аналіз / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон.ун-т, 2014. – 536с.
58. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, О.В. Олійник, М.М. Шигун та ін.; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 352 с.
59. Моссаковський В. Шляхи вдосконалення обліку амортизації / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С. 38.
60. Наказ Міністерства Статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995. № 352.
61. Нападовська Л.В. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві / Л.В. Нападовська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова та ін. – К: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2012. – 394 с.
62. Нападовська Л.В. Фінансовий облік / Л.В. Нападовська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.
63. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Мін-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.

64. Николаева С.А. Управленческий учет / С.А. Николаева : учеб. пособие. – М. : Ин-т профессиональных бухгалтеров России : ИПБ-БИНФА, 2002. – 176 с.
65. Николенко Н.В. Определение экономической сущности аренды / Н.В. Николенко // Вісник національного технічного університету «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2013. – № 53 (1026). – С. 80–87.
66. Николенко Н.В. Оценка и анализ эффективности арендных операций с позиции арендатора / Н.В. Николенко // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – №5/1. – С.29-32
67. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку / Н.В. Ніколенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – № IV (52). – С. 302–311.
68. Ніколенко Н.В. Податкові аспекти обліку операцій фінансової оренди / Н.В. Ніколенко // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2014. – Том 19, Випуск 3. – С.192-196.
69. Ніколенко Н.В. Особливості застосування автоматизованих систем обробки даних щодо операцій оренди / Н.В. Ніколенко // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – № 256. – С. 150–153.
70. Ніколенко Н.В. Методологічні засади формування облікової інформації за орендними операціями / Н.В. Ніколенко // Бізнес Інформ. – 2015. – № 3 (446). – С. 192–197.
71. Ніколенко Н.В. Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди / Н.В. Ніколенко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2014. – № 3 (95). – С. 108-123.

72. Ніколенко Н.В. Облікова інформація у фінансовій звітності орендаря / Н.В. Ніколенко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2015. – № 1 (99). – С. 139-150.
73. Ніколенко Н.В. Особливості відображення інформації щодо орендних операцій в національному та міжнародному стандартах / Н.В. Ніколенко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 12 (431). – С. 275-279.
74. Ніколенко Н.В. Определение экономической сущности аренды / Н.В. Ніколенко : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф. [«Проблеми соціально-економічного розвитку підприємств»], (Харків, 30–31 жовт. 2013 р.). – Харків : НТУ «ХП», 2013. – С. 297–298.
75. Ніколенко Н.В. Базові положення аналізу орендних операцій / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Якість економічного розвитку : глобальні та локальні аспекти»], (Одеса, 15–16 трав. 2015 р.). – Одеса : ОУН імені І.І. Мечникова, 2015. – С. 182–184.
76. Ніколенко Н.В. Вибір об'єкта оренди залежно від моделі обліку орендних операцій / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу та статистики»], (м. Тернопіль, 5 груд. 2014 р.). – Тернопіль : Астон, 2014. – С. 94–97.
77. Ніколенко Н.В. Відмінності фінансової та операційної оренди: обліковий аспект / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Соціально-економічні напрями трансформації держави та регіонів»], (Львів, 29–30 серп. 2014 р.). – Львів : ЛЕФ, 2014. – С. 136–138.
78. Ніколенко Н.В. Категорії «лізинг» та «оренда»: їх співвідношення в праві та обліку / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет конф. [«Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін»], (Кам'янець-Подільський, 18–19 квіт. 2013 р.). – Тернопіль: Крок, 2013. – С. 221–224.

79. Ніколенко Н.В. Облік нарахування та сплати орендних платежів при фінансовій оренді / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Виробничо-експортний потенціал національної економіки»], (Ужгород, 3–4 жовт. 2014 р.). – Ужгород : Гельветика, 2014. – С. 193–196.
80. Ніколенко Н.В. Облікові критерії поділу орендних операцій за міжнародним та національним стандартами / Н.В. Ніколенко : матеріали III всеукр. наук.-практ. конф. [«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні»], (Ірпінь, 25 лют. 2015 р.). – Ірпінь : Вид-во Національного уні-ту ДПС України, 2015. – С. 105–108.
81. Ніколенко Н.В. Операції щодо отримання майна на умовах фінансової оренди: обліковий аспект / Н.В. Ніколенко // : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Економіка країни: стан, досягнення та перспективи подальшого співробітництва з країнами ЄС»], (Одеса, 19–20 верес. 2014 р.). – Одеса : ОУН імені І.І. Мечникова, 2014. – С. 20–23.
82. Ніколенко Н.В. Організаційно-інформаційна складова аналізу орендних операцій / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Економіка, підприємництво та бізнес-культура: трансформації в умовах розвитку інновацій»], (Херсон, 13–14 берез. 2015 р.). – Херсон : Гельветика, 2015. – С. 210–212.
83. Ніколенко Н.В. Оцінка ефективності орендних операцій як інвестиційного проекту / Н.В. Ніколенко, В.В. Сопко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Виклики соціально-орієнтованої економіки в євроінтеграційних умовах»], (Ніжин, 23–24 квіт. 2015 р.). – Ніжин : ПП Лисенко М.М., 2015. – 286 с.
84. Ніколенко Н.В. Оцінка об'єкта фінансової оренди при первісному визнанні / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Фінансово-економічний збалансований розвиток України:

- проблеми та шляхи їх подолання»], (Дніпропетровськ, 12–13 верес. 2014 р.). – Дніпропетровськ: Гельветика, 2014. – С. 199–201.
85. Ніколенко Н.В. Проблемні питання податкового обліку щодо операцій оперативної оренди / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку : досвід підприємств і регіонів»], (Черкаси, 26–27 верес. 2014 р.). – Черкаси: ЧДТУ, 2014. – С. 174–175.
86. Ніколенко Н.В. Проведення ремонтів (поліпшень) орендованого майна / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Наукові засади ресурсозбереження в системі антикризового управління і відтворення економіки»], (Хмельницький, 30–31 січ. 2015 р.). – Хмельницький : Гельветика, 2015. – Ч.2. – С. 160–162.
87. Ніколенко Н.В. Розподіл права власності на орендоване майно: економічний аспект / Н.В. Ніколенко : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Економіка, здоров'я та навчання в світі»], (Ополе, 3–8 жовтня 2013 р.). 2013. – С. 61-63.
88. Ніколенко Н.В. Формування управлінської звітності для розкриття інформації за орендними операціями / Н.В. Ніколенко : матеріали II всеукр. наук.-практ. конф. [«Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку»], (Чернігів, 21 листоп. 2014 р.). – Чернігів : Чернігів.нац.технол.ун-т, 2014. – С. 92–94.
89. Олійник Я. В. Система бухгалтерського обліку: питання термінології / Я. В. Олійник // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 112–118.
90. Омельницька З. Орендна плата: нюанси нарахування і сплати / З. Омельницька // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – С.16–17.
91. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів: податковий та фінансовий аспекти / О. Ю. Омельченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2012. – № 2. – С. 16–20.
92. Оренда та лізинг: консультації, роз'яснення спеціалістів міністерств та відомств. – Д. : Баланс-Клуб, 2006. – 176 с.

93. Оренда: оформлення договорів та облік: практ. керівництво / [В. Василенко, М. Владімірська, Н. Діброва та ін.]. – Д. : Баланс-Клуб, 2009. – 174 с.
94. Пантелеев В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеев, О.С.Сніжко. – К. : Інформ.-аналіт. Агентство, 2009. – 239 с.
95. Папінова О. Придбання майна у фінансовий лізинг / О. Папінова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 33 (1280). – С. 3–6.
96. Пархоменко В. Річна фінансова звітність / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 1. – С. 2–22.
97. ПКТ 27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду» від 31.12.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
98. ПКТ-15 «Операційна оренда: заохочення» від 01.01.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
99. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
100. Погрібний І. Я. Особливості ведення бухгалтерського обліку і проведення оцінки основних засобів підприємств при створенні вертикально-інтегрованої системно-орієнтованої структури / І. Я. Погрібний // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 12. – С. 4–7.
101. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
102. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : затв. наказом М-ва фінансів України від 28.07.2000 № 181. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
103. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход»: затв. наказом М-ва фінансів України від 29.11.1999 № 290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.

104. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : затв. наказом М-ва фінансів України від 24.12.2004 № 817. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
105. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : затв. наказом М-ва фінансів України від 02.07.2007 № 779. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
106. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : затв. наказом М-ва фінансів України від 28.05.1999 № 92, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
107. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 № 92, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
108. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ М-ва фінансів України від 24.05.95 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
109. Про затвердження типових форм первинного обліку : наказ М-ва статистики України № 352 від 29.12.1995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
110. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів від 28 жовтня 1998 № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
111. Пушкар М.С. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
112. Пушкар М.С. Фінансовий облік в системі управління : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба – Т. : Карт-бланш, 2006.– 178 с.

113. Раздівілов В. Оренда й фінансовий лізинг: знайди сім відмінностей / В. Раздівілов // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – С.14–15.
114. Рорат В. Оперативна оренда нерухомості у нерезидента / В. Рорат // Дебет-Кредит. – 2013. – № 41. – С.24–28.
115. Рорат В. Ремонт орендованих ОЗ в орендаря / В. Рорат // Дебет-Кредит. – 2013. – № 28. – С.36–41.
116. Рутгайзер В.М. Аренда: сущность и практика : учеб. пособие для экон. всеобуча рабочих / под ред. В.М. Рутгайзера, А.Д. Берлина, М.И. Семенушкина. – М. : Профиздат, 1989. – 208 с.
117. Саблук П. Т. Оренда в умовах економічної реформи / П. Т. Саблук. – К. : т-во Знання, 1991. – 45 с.
118. Савицкая Г.В. Экономический анализ деятельности предприятия: навч. посіб. / Г.В. Савицкая. – К. : Знання, 2004. – 654 с.
119. Симоненко В.К. Орендні відносини : Посібник. / В.К. Симоненко, П. І. Гайдуцький. – К. : Вища шк., 1994. – 148 с.
120. Словник термінів ринкової економіки / В.І. Науменка– К. : Глобус, 1996. – 288 с.
121. Солошенко Л. Ремонт орендованих основних засобів / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 24 (1417). – С. 20–32.
122. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : фінансовий та внутрішньгосподарський / за ред. В.В. Сопка та О.В. Бойка – К. : Фенікс, 2003. – 468 с.
123. Стасишен М. Проблеми обліку і звітності в Україні / М. Стасишен, О. Ярмолінська // Економіст. – 2011. – № 6. – С. 44–47.
124. Степанов М. Оперативний лізинг VS Фінансовий лізинг / М. Степанов // Дебет-Кредит. – 2013. – № 41. – С.20–23.
125. Талье И.К. Аренда и лизинг: Определение. Общие понятия. Бухгалтерский учет и оформление / И. К. Талье, А. М. Абашина, Л. Н.

- Бражникова,
Е. В. Леонтьева. – М.: ФИЛИНЪ, 1997. – 176 с.
126. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
127. Ткаченко Н. Амортизація, знос основних засобів, нарахування, зміни у незалежній Україні / Н. Ткаченко // Вісник економічної науки України. – 2012. – № 2. – С. 161–165.
128. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування та звітність : Підручник / Н.М. Ткаченко. – 6-те вид. доповн. і переробл. – К. : – Алтера, 2013. – 982 с.
129. Тлумаченнями КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду» від 1.01.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
130. Тучак О. Суборенда: особливості обліку / О. Тучак // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – С.72–74.
131. Уварова О. Договір оренди: базові положення / О. Уварова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 24 (1417). – С. 11–19.
132. Фиापшев А.Б. Амортизационная политика организаций на современном этапе / А.Б. Фиапшев, Н.М. Фиапшева, Т.В. Бекшоков // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 11 (305). – С. 13–20.
133. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як. – 7-е вид., доповн. і переробл. – Л. : Нац. ун-т «Львівська політехніка»; Інтеллект – Захід, 2008. – 1224 с.
134. Хома С. Облік оренди в контексті проекту міжнародного стандарту «Оренда» / С. Хома, Н. Василенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С.19–26.
135. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет : управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 416 с.

136. Хэндриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета : Пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
137. Целуйко О. Договір оренди з торговельним центром: розкриваємо секрети орендарям / О. Целуйко // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – С.54–61.
138. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435 – IV, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>.
139. Чумаченко М. Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності відповідно до основних напрямів інституціональних теорій / М. Чумаченко, Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 12–19.
140. Чухно І. С. Теоретичні засади бухгалтерської звітності / І. С. Чухно // Економіка АПК. – 2013. – № 5. – С. 124–130.
141. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2006. – 643 с.
142. Шевченко А. Оформлення договору оренди: правові нюанси / А. Шевченко // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – С.4–8.
143. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії : навч.-практ. посіб. для студ. ВНЗ / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна ; М-во освіти і науки України, Ін-т підприємництва "Стратегія". – К. : Кондор, 2011. – 172 с.
144. Шпиттлер Х.И. Практический лизинг / Х.И. Шпиттлер. – М.: ЦНИИЭПСЭЛЬСТРОЙ, 1991. – 164 с.
145. Шуклов Л.В. Учет активов у арендатора: алгоритм действий в нестандартных ситуациях / Л.В. Шуклов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 33 (183). – С.26–35.

146. Энтони Р. Учет; ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 558 с.
147. Ansari S. Management accounting: a strategic focus / S. Ansari. – McGraw-Hill / Irwin, 2000.
148. Elliot B. Financial Accounting and Reporting / B. Elliot, J. Elliot. – Tenth edition. – Edinburgh . Pearson, 2006. – 867 p.
149. Exposure Draft ED/2013/6 “Leases” [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Documents/ED-Leases-Standard-May-2013.pdf>
150. Exposure Draft Leases: illustrative Examples [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Pages/ED-and-comment-letters.aspx>
151. Jiambalvo J. Managerial Accounting / J. Jiambalvo. – New York : John Wiley & Sons, Inc., 2001. – 418 p.
152. Kieso, Donald E. Intermediate accounting / Donald E. Kieso, Jerry. J. Weygandt . - 8th ed., - John Wiley and sons, 1998. – 1459 p.
153. Kaplan R.S. Advanced Management Accounting / R.S. Kaplan, A.A. Atkinson. – Upper Saddle River, NJ : Prentice-Hall, 1998.
154. Laitinen E.K. Global success and the role of strategic steering and management accounting systems : Case Nokia Group / E.K. Laitinen, R. Leppönen. – Vaasa, Finland: Vaasan yliopiston julkaisu, 2000. – 59 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Пояснювальна записка.

Показники фінансово-економічного стану підприємства.

№ з/п	Показники	Фактичне значення показника				
		2013	2014	2015	2016	2017
1	Необоротні активи, тис. грн.	5836779	5747164	5659189	5573955	5617640
2	Вартість основних засобів, тис. грн.	3575915	3482597	3393622	3306358	3246206
3	Оборотні активи, тис. грн.	908763	912638	6557214	898025	910301
4	Обсяг реалізації (за собівартістю продукції), тис. грн.	34972	29 870	32359	38192	30366
5	Обсяги реалізації та надання послуг (чистий дохід), тис. грн.	40911	30354	36492	41230	36328
6	Чистий прибуток від основної діяльності, тис. грн.	18724	19513	23406	14792	7529
7	Середньоспискова чисельність робітників, чол.	165	161	103	110	116
8	Продуктивність праці, тис. грн.	211,952	185,528	314,165	347,200	261,776
9	Фондомісткість, грн.	102,251	116,592	104,874	86,572	106,903
10	Фондовіддача, грн.	0,010	0,009	0,010	0,012	0,009

Продовження дод. А

11	Коефіцієнт рентабельності активів,%	- 0,002799 341	0,00291122 7	0,00296352 6	0,00226965 2	0,00114054
12	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу, %	- 0,011039 346	0,01067636 8	0,01089184 2	0,00830906 9	0,00413638 3
13	Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу,%	- 0,002799 341	0,00291122 7	0,00296352 6	0,00226965 2	0,00114054
14	Коефіцієнт рентабельності діяльності,%	- 0,616854 451	0,47696218 6	0,47448459 9	0,40534911 8	0,20725060 6
15	Коефіцієнт зносу основних засобів, %	0,079169 111	0,10496274 9	0,12950883 3	0,15180354 3	0,16726582 4
16	Коефіцієнт поновлення основних засобів, %	- 0,002799 341	0,00291122 7	0,00296352 6	0,00226965 2	0,00114054
17	Коефіцієнт оборотності активів,%	0,444354 087	0,4250828	0,40593800 6	0,38825413 6	0,37382979 5
18	Коефіцієнт фінансової стійкості підприємства,%	0,374010 619	0,37582143 7	0,37478203 3	0,37684511 7	0,40071525 5
19	Коефіцієнт покриття,%	0,483379 689	0,50387497 2	0,51602447	0,53931138 1	0,55809708 9
20	Коефіцієнт загальної ліквідності,%	0,185107 413	0,18853812	0,18827944 8	0,19203441 1	0,19532537 1

21	Коефіцієнт абсолютної ліквідності,%	0,000447 868	0,00092754 2	0,00179684 1	0,00061964 6	0,00195575 9
----	-------------------------------------	-----------------	-----------------	-----------------	-----------------	-----------------

Додаток Б

Порівняння національного та міжнародного стандартів з обліку орендних операцій

Ознака	П(С)БО 14 «Оренда»	МСБО 17 «Оренда»
1	2	3
Класифікація оренди	Показники ситуацій, які можуть привести до класифікації оренди як фінансової	
	<p>1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;</p> <p>2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;</p> <p>3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;</p> <p>4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;</p> <p>5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;</p> <p>6) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;</p> <p>7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;</p>	<p>1) оренда передає орендареві право власності на актив наприкінці строку оренди;</p> <p>2) орендар має право вибору придбати актив за ціною, що, як очікується, буде значно нижчою за справедливую вартість на дату, коли вибір може бути здійснений, і достатньою для обґрунтованої впевненості на початку оренди в тому, що вибір буде здійснено;</p> <p>3) строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації активу, навіть якщо право власності не передається;</p> <p>4) на початку оренди теперішня вартість мінімальних орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості орендованого активу;</p> <p>5) орендовані активи мають такий особливий характер,</p>

		що тільки орендар може використовувати їх, не здійснюючи значних модифікацій.
--	--	---

Продовження дод. Б

	8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.	6) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар; 7) прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижок орендної плати, які дорівнюють більшості надходжень від продажу в кінці оренди); 8) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчої ринкової орендної плати.
Облік витрат на поліпшення об'єкта оренди	Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди та фінансової оренди, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, які включаються в створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.	Не розглядаються
Облік оренди в орендаря	Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про	Орендні платежі за угодою про операційну оренду слід визнавати як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди,

	оренду. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація,	якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача. При
--	--	---

Продовження дод. Б

	<p>добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.</p> <p>Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати.</p>	<p>операційній оренді орендні платежі (за винятком витрат на послуги, наприклад, страхування та технічне обслуговування) визнаються як витрати на прямолінійній основі, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, навіть коли платежі не здійснюються на такій основі.</p>
Облік оренди в орендодавця	<p>Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 "Необоротні активи".</p> <p>Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі</p>	<p>Орендодавцем слід подавати у звітах про фінансовий стан активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу.</p> <p>Дохід від оренди за угодами про операційну оренду слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі</p>

	<p>протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди.</p>	<p>протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача,</p>
--	---	--

Продовження дод. Б

	<p>На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати. Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.</p> <p>Втрати від зменшення корисності об'єктів операційної оренди визнаються орендодавцем у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"</p>	<p>при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.</p> <p>Затрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, визнаються як витрати. Дохід від оренди (за винятком надходжень за надані послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) визнається на прямолінійній основі протягом строку оренди, навіть коли надходження не здійснюються за такою основою, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.</p> <p>Первісні прямі витрати, понесені орендодавцями при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, слід додавати до балансової вартості орендованого активу та визнавати як витрати протягом строку</p>
--	---	--

		оренди за такою самою основою, як дохід від оренди. Політика нарахування амортизації на орендовані
--	--	---

Продовження дод. Б

		активи, що амортизуються, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо подібних активів, а амортизацію слід обчислювати відповідно до МСБО 16 та МСБО 38. Щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36. Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер не визнають ніякого прибутку від продажу активу після укладання угоди про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу.
Продаж активу з укладенням угоди про його отримання продавцем в оренду	Дохід за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу дорівнює або нижче його справедливої вартості. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі справедливої вартості проданого активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та	Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до операційної оренди і ясно, що операція здійснюється за справедливою вартістю, то будь-який прибуток або збиток визнаються негайно. Якщо ціна продажу менша за справедливу вартість, тоді будь-який прибуток або збиток слід визнавати

	інших вирахувань з доходу) вище його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості над справедливою вартістю проданого активу включається до складу	негайно, за винятком того, що якщо збиток компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, меншою за ринкову, він відстрочується та
--	---	---

Продовження дод. Б

	<p>доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі балансової (залишкової) вартості активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості і (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) балансової (залишкової) вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості, але (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості. Собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість, крім випадку, якщо майбутніми орендними платежами, що є зниженими проти ринкових,</p>	<p>амортизується пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання активу. Якщо ціна продажу більша за справедливу вартість, перевищення над справедливою вартістю слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу. Якщо подальша оренда є операційною орендою, а орендні платежі і продажна ціна встановлюються за справедливою вартістю, то така оренда є фактично звичайною операцією купівлі-продажу і будь-який прибуток або збиток визнається негайно. При операційній оренді, якщо справедлива вартість на момент операції продажу майна з подальшою його орендою менша від балансової вартості активу, збиток, що дорівнює величині різниці між балансовою та справедливою вартістю, слід визнавати негайно.</p>
--	--	--

	<p>компенсуються втрати від продажу активу. Втрати, що компенсуються зниженими орендними платежами, виключаються у звітному періоді з балансової (залишкової) вартості реалізованого активу і зараховуються до складу витрат майбутніх періодів з включенням до витрат відповідного звітнього періоду протягом строку оренди.</p>	
<p>Інформація, що розкриває орендар в примітках до річної фінансової звітності</p>	<p>Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди. Орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за угодами невідмовної оренди та суборенди. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме: показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів; наявність та умови вибору між поновленням або придбанням активу і застереження щодо зміни цін; обмеження, передбачені орендними угодами.</p>	<p>Не розглядаються</p>

<p>Інформація, що розкриває орендар в примітках до річної фінансової звітності</p>	<p>Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди. Орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за угодами невідмовної оренди та суборенди. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме: показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів; наявність та умови вибору між поновленням або придбанням активу і застереження щодо зміни цін; обмеження, передбачені орендними угодами.</p>	<p>Не розглядаються</p>
<p>Інформація, що розкриває орендодавець в примітках до річної фінансової звітності</p>	<p>Загальну суму мінімальних орендних платежів та їх теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років. Суму фінансового доходу на дату балансу, що підлягає одержанню. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:</p>	<p>Не розглядаються</p>

	<p>показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів; обмеження, передбачені орендними угодами.</p> <p>Негарантовану ліквідаційну вартість за чинними орендними угодами.</p> <p>Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).</p> <p>Орендодавці-виробники наводять також інформацію про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів.</p>	
--	--	--

Огляд нормативно-правової бази

	Назва джерела	Короткий зміст
1	ПСБО14 «Оренда»	Вирізняє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, про продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду і розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності.
2	МСБО 17 «Оренда»	Метою цього Стандарту є визначення для орендарів і орендодавців відповідних облікових політик та розкриття інформації, що їх слід застосовувати до угод про оренду. Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння.
3	Податковий кодекс України	Дає таке визначення лізинговій (орендній) операції - господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк. Наведено поділ лізингових операцій, умови визнання одним з тих видів на які поділяється.
4	Господарський кодекс України	Визначено оренду майна у сфері господарювання. Визначені об'єкти оренди та умови договору оренди, наведені істотні умови договору оренди, методи здійснення оцінки об'єкта оренди, основні права та обов'язки орендаря. Найвніше визначення орендної плати та перелік орендодавців щодо державного та комунального майна. Також присутні такі пункти : суборенда державного та комунального майна, викуп (приватизація) об'єкта оренди, припинення договору оренди
5	Цивільний кодекс України	Глава 58. Найм (оренда) містить параграф 1 Загальні положення про найм (оренду), де детально висвітлено договір найму, предмет договору найму, право передання майна у найм, плата за користування майном, піднайм, права наймодавця, обов'язки наймача та інше. Крім того, в главі 58 містяться такі параграфи; прокат, найм будівлі або іншої капітальної споруди, найм(оренда) транспортного засобу, лізинг.
6	Закон України «Про фінансовий лізинг»	Цей Закон визначає загальні правові та економічні засади фінансового лізингу. Містить таке визначення фінансового лізингу - це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу. Крім того визначено предмет та суб'єкти лізингу, наведено положення про договір лізингу. Виділено права та обов'язки лізингоодержувача та лізингодавця.

7	Закон України «Про оренду державного та комунального майна»	Цей Закон покликаний забезпечити підвищення ефективності використання державного та комунального майна шляхом передачі його в оренду фізичним та юридичним особам. Закон регулює: - організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна державних підприємств, установ та організацій, підприємств, заснованих на майні, що належить Автономній Республіці Крим або перебуває у комунальній власності їх структурних підрозділів та іншого окремого індивідуально визначеного майна, що перебуває в державній та комунальній власності; - майнові відносини між орендодавцями та орендарями щодо господарського використання державного майна, майна, що належить Автономній Республіці Крим або перебуває у комунальній власності.
8	ЗАКОН УКРАЇНИ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо орендних відносин	Наведено зміни в Господарському кодексі України та Законі України «Про оренду державного та комунального майна» і визнається такою, що втратила чинність, стаття 1 Декрету Кабінету Міністрів України від 31 грудня 1992 року N 26-92 "Про перелік майнових комплексів державних підприємств, організацій, їх структурних підрозділів основного виробництва, приватизація або передача в оренду яких не допускається"
9	Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Методики оцінки об'єктів оренди, Порядку викупу орендарем оборотних матеріальних засобів та Порядку надання в кредит орендареві коштів та цінних паперів"	Затверджено методику оцінки об'єктів оренди, порядок викупу орендарем оборотних матеріальних засобів та порядок надання в кредит орендареві коштів та цінних паперів
10	Наказ Фонду державного майна України " Про затвердження договорів оренди"	Наведені такі типові договори оренди цілісного майнового комплексу державного підприємства (структурного підрозділу підприємства), Типовий договір оренди індивідуально визначеного майна (нерухомого або іншого), що належить до державної власності, та Примірний договір про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого нерухомого майна і надання комунал. послуг орендарю

11	Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін і доповнень до Методики оцінки вартості об'єктів оренди"	Додано таку інформацію ; вартість оборотних матеріальних засобів, що викуповуються орендарем, визначається шляхом підсумовування їхньої балансової вартості за вирахуванням кредиторської заборгованості, яка виникла у зв'язку з придбанням цього майна і не врахована під час визначення суми кредиту, що надається орендареві
12	Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Методики оцінки майна"	Надано визначення невідемних поліпшень орендованого майна, наведені формули для розрахунку розміру статутного капіталу акціонерного товариства, що утворюється в процесі приватизації на базі державного (комунального) майна, переданого в оренду, та майна орендаря, вартості державної (комунальної) частки в статутному капіталі товариства, вартості частки орендаря, коефіцієнт індексації вартості оборотних активів, зданих в оренду та інші
13	Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання)"	Визначає порядок проведення інвентаризації майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), та оформлення її результатів. Інвентаризація проводиться за рішенням державних органів приватизації (під час корпоратизації - органів, уповноважених управляти державним майном) чи орендодавців.
14	Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Національного стандарту N 2"Оцінка нерухомого майна"	Наведено поняття відновна вартість для цілей оренди. Крім того зазначено, що у разі застосування дохідного підходу валовий дохід, що очікується отримати від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, може розраховуватися виходячи з припущення про надання об'єкта оцінки в оренду або інформації про інше використання подібного нерухомого майна. На підставі цього припущення прогнозування валового доходу здійснюється з урахуванням необхідної інформації щодо ринку подібного нерухомого майна.

15	Наказ ФОНДУ ДЕРЖАВНОГО МАЙНА УКРАЇНИ "Про затвердження Порядку повернення орендованих цілісних майнових комплексів державних підприємств після припинення або розірвання договору оренди"	Зазначено порядок повернення орендованих цілісних майнових комплексів державних підприємств після припинення або розірвання договору оренди. Висвітлено порядок інвентаризації і оцінки майна орендованого підприємства.
----	--	--

Огляд спеціальної літератури

	Літературне джерело	Характеристика
1	Ніколенко Н.В. "КЛАСИФІКАЦІЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ" УДК 339.187.6:657.1	У статті запропоновано класифікацію орендних операцій для цілей фінансового та управлінського обліку, а також наведено алгоритм поділу оренди на фінансову та операційну на основі національних стандартів.
2	Коба О.В., " ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ" УДК 657.1:339.54	Розглянуто зміст категорії «оренда», поданий у діючих законодавчих актах і нормативних положеннях. З'ясовано, що спільним у наведених трактуваннях є строкове і платне користування активами під час здійснення орендних операцій, визначення об'єктів оренди, фінансового лізингу, видів орендних операцій має відмінні риси. Встановлено принципи відмінності оренди від лізингу. Наведено основні методи розрахунку орендної плати. Розкрито особливості відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку
3	Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП "Рута"	Підручник містить теми, що висвітлюють облікову політику підприємства, методику ведення єдиного бухгалтерського обліку, направлено на соціальний захист працюючих, характеристику і порядок складання фінансової звітності та приміток до неї згідно з П(С)БО. Крім того наявні такі теми; облік орендних та лізингових операцій, облік заборгованості за майно, що передано у фінансову оренду, облік довгострокових зобов'язань з оренди

4	<p>Гура Н.О.Облік видів економічної діяльності:Навч.посіб.-К.: Знання</p>	<p>В темі облік оренди державного та комунального майна, зауважено на таких положеннях У житлово-комунальному господарстві орендодавцем нерухомого майна є органи, уповноважені органами місцевого самоврядування управляти комунальним майном, а щодо нерухомого майна — самі комунальні підприємства. Оренда цілісних майнових комплексів у комунальному господарстві практично не має місця. При передачі майна в оренду укладається договір оренди, який містить інформацію про об'єкт оренди і його вартість, термін дії договору, розмір і порядок сплати орендної плати, відповідальність сторін тощо.</p>
5	<p>О.М.Губачова, С.І.Мельник. Облік у зарубіжних країнах: Підручник.-К.:Центр учбової літератури</p>	<p>В розділі облік довгострокових орендних зобов'язань зазначає наступне, одним із видів довгострокових зобов'язань є довгострокова оренда (терміном від трьох і більше років), яка називається фінансовим лізингом. Оренда — це договірне, строкове, платне володіння і користування майном, яке передається орендодавцем орендареві для здійснення господарської діяльності. Взаємовідносини орендодавця з орендарем щодо оренди майна регламентуються договором.</p>
6	<p>Литвиненко І.Ю. "ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СФЕРІ ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН" Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15) 152 УДК 657</p>	<p>Об'єкт бухгалтерського обліку повинен відповідати його економічній та юридичній сутності. Ефективність побудови бухгалтерського обліку орендних операцій залежить, перш за все, від правильного визначення його об'єктів. Орендні операції досить часто плутають з їх подібними видами найму, кожному з яких властиві свої особливості, що, в свою чергу, впливає на об'єкти бухгалтерського обліку та підтверджує актуальність обраного дослідження.</p>
7	<p>Сопко В.В., Бойко О.В. Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський. — К.: «Фенікс»</p>	<p>Розкриваються методичні та організаційні основи бухгалтерського обліку на підприємствах промислового комплексу України за умов становлення ринкових відносин в економіці країни та реформування бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства.</p>
8	<p>Внукова Н. М. Управління ризиком лізингових операцій (науково-методичні рекомендації)Харків:"Бізнес Інформ"</p>	<p>У науково-методичних рекомендаціях до оцінки та управління ризиком лізингових операцій названі основні напрями і методи аналізу ризику, подано типовий перелік ризиків, викладена методика та приклад їх розрахунку, засоби зниження ризиків, у тому числі страхування лізингових операцій. Для керівників та менеджерів лізингових компаній та банків, фінансових й економічних служб підприємств та організацій, працівників страхових компаній, аспірантів і студентів, які спеціалізуються в галузі економіки.</p>

9	Витрянский В.В. Договор аренды и его виды: прокат, фрахтование на время, аренда зданий, сооружений предприятий, лизинг.	Розглянуто оренду, дана характеристика її видів. Наведено інформацію про правильність відображення в орендаря та орендодавця.
10	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 2-ге видання, випр. та доп. – Львів: Видавництво “Центр Європи”.	Наведено тлумачення понять оренди, лізингу, орендних операцій.
11	Ковалев В.В. Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика. – М.: Финансы и статистика	Розглянуто економічні підстави орендних відносин, дана правова характеристика різних видів договорів оренди та лізингу. Наведено типові й оригінальні методики розрахунку величини орендних платежів і оцінки економічної ефективності лізингових угод. Викладено питання обліку та оподаткування операцій оренди і нетипових ситуацій, а також організації і техніки бюджетування фінансово-господарської діяльності лізингової компанії. Описано принципи та методика трансформації бухгалтерської звітності лізингової компанії відповідно до вимог МСФЗ.
12	Семенченко Ж., Дзюба Н., Бойцова М. Оренда приміщення. – 6-те видання, перероблене і доповнене. – Х.: Фактор	Наведена процедура відображення оренди приміщення, особливості в відображенні в орендаря та орендодавця
13	Гончаренко В.О. До питання розмежування договорів найму (оренди) та позички за Цивільним кодексом України // Вісник Одес. ін-ту внутр. справ	Метою даного дослідження є виявлення та вирішення комплексу теоретичних та практичних проблем доктрини цивільного права, пов'язаних із визначенням закономірностей та особливостей цивільно-правового регулювання договірних позичкових правовідносин та відповідальності за їх порушення з метою удосконалення положень чинного законодавства України у цій сфері.
14	Гоптаренко Ю., Расомахіна О. Порівняльна характеристика договору оренди та купівлі-продажу нерухомого майна // Юридичний журнал - № 4	В науковій статті йдеться про теоретичні та практичні проблеми виникнення правовідносин на підставі договору купівлі-продажу нерухомості. Досліджуються особливості купівлі-продажу нерухомості, зміст правовідношення, яке виникає на підставі цього договору. Проаналізовано умови договору купівлі-продажу нерухомості, які становлять його зміст.
15	Гуліна Л. Оренда державного майна // Адвокат бухгалтера.. - № 15.	Основною ідеєю є те, що правове регулювання орендних відносин щодо державного майна в останні роки змінилося, зокрема впроваджено на постійній основі переважно конкурсний порядок надання державного майна в оренду. Крім того наведено основні пункти форми і сутності орендного договору.

16	Диба І. Переважні права орендаря // Юридичний вісник України. - № 23.	В матеріалах йдеться про те, що розуміючи, що орендар має стабільний інтерес до майна, що ним використовується, законодавець встановив норму, яка захищає його інтерес. Передбачено, що наймач, який належно виконує свої обов'язки за договором найму, після спливу строку договору має переважне право перед іншими особами на укладення договору оренди на новий строк.
17	Онищенко А. Арендные парадоксы: анализ практики // Юридическая практика – № 36	Питання розірвання договорів найму (оренди) державного та комунального майна є досить складним і суперечливим, особливо з огляду на його різне нормативне тлумачення в Цивільному кодексі України і Законі України «Про оренду державного та комунального майна». Згодом недосконале нормативне тлумачення призводить до проблем у правозастосовчій практиці, що негативно відбивається на процесі вироблення єдиного підходу до вирішення питань розірвання договорів найму (оренди) державного та комунального майна на тих чи інших засадах.
18	Панченко, М. І. Цивільне право України : навч. посібник / М. І. Панченко. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання	На основі прийнятого Цивільного кодексу України та інших законодавчих документів розглядаються розкриваються особливості цивільно-правових відносин та їх елементів, речового права, аналізуються загальні положення зобов'язального права, основні види цивільно-правових договорів. Крім того, додається словник цивільно-правових термінів.
19	Ромовська Зорислава Василівна. Українське цивільне право. Право власності: акад. курс : підручник	Науковцем ; визначено зміст права власності; з'ясована сутність права володіння, права користування, права розпоряджання та права управління; виявлено особливості права приватної власності; визначено особливості права державної власності; розглянуто генезу права комунальної власності.
20	Салтицька В. Розвиток і актуальні проблеми регулювання орендних відносин	Розкрито поняття структури та динаміки ринка об'єктів оренди, проаналізовано поняття договору оренди, розкрито поняття приватизації об'єкта оренди, наведено перелік актуальних проблем регулювання орендних відносин.
21	Теньков С. Актуальні питання розгляду спорів за договорами оренди // Юридичний вісник України. № 36.	Автором розглянуто такі теми ; продовження дії договору, припинення орендних правовідносин, невнесення орендної плати, форма повідомлення про відмову від пролонгації договору, неповне з'ясування обставин, що мають значення для справи

22	Харитонов, Євген Олегович. Цивільне право України : підручник / Є. О. Харитонов, О. І. Харитонova, О. В. Старцев. – Вид. 3-тє, переробл. і доповн. – К. : Істина	У підручнику докладно розглядаються Загальна та Особлива частини цивільного права. Особливу увагу приділено інститутам права власності та інших речових прав.
23	Маслов С. О некоторых особенностях лизинговых операций//Бизнес.- Документы, комментарии, консультации -№38(297).	В тексті йдеться про виділення договору найму будівлі або іншої капітальної споруди, як окремого різновиду найму за критерієм особливостей предмета. Даний договір обов'язково укладається в письмовому вигляді(на відміну від прокату) і, якщо строком більше ніж на 1 рік, то засвідчується нотаріально (ст. 793 ЦК) і підлягає державній реєстрації. Важливо те що плата за оренду будівлі або іншої капітальної споруди складається з плати за саму споруду та за земельну ділянку, на якій вона знаходиться
24	Глущенко Т.В. Деякі особливості зміни правового статусу житлових приміщень (будинків) // Держава і право: Збірник наукових праць. - К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, - Вип. 21.	Метою дослідження є розроблення наукової концепції правового регулювання набуття права власності на новостворене майно та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення цивільного законодавства, яке регулює ці відносини.
25	Исрафилов И. Аренда нежилых помещений // Хозяйство и право - №10.	Нежитлові приміщення використовуються юридичними особами та громадянами в різноманітних цілях як адміністративних, складських, торгових, виробничих приміщень і т.д. Вони користуються стабільно високим попитом, і операції з ними займають важливе місце в сучасному цивільному обороті.
26	Ільницька Н. Оренда як правова форма використання земель у сучасний період: поняття, особливості, юридична природа // Право України. - №8.	Наведено поняття та види юридичної відповідальності за порушення договорів оренди Матеріальна відповідальність сторін. Досліджено особливості.
27	Левкина Д.В. Арендная плата как существенное условие договора аренды недвижимого имущества // Актуальные проблемы права. Сборник научных трудов. - М.: МГИУ, Вып. 4.	Наведено різновиди суттєвих умов договору оренди.Висвітлена проблематика орендних договорівнерухомого майна.

28	Мороз М.В. Основні права й обов'язки сторін у зобов'язанні, що виникає з договору оренди державного майна // Вісник УВС МВСУ. - Вип.5.	Визначено та розмежовано основні права і обов'язки орендаря та орендодавця.
29	Мороз М.В. Правові питання оренди майна державних підприємств: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: НЮАУ. - Харків	Розглянуто поняття оренди майна державних підприємств з сторони правового регулювання.
30	Мороз М.В. Строки договору оренди майна державних підприємств // Вісник УВС МВСУ. - Вип.9.	Досліджено поняття орендний договір державних підприємств та строки на чкі він може бути укладений.
31	Мусієнко В.В. Цивільно-правові аспекти договору оренди державного та комунального майна: Дисер. ... канд. юрид. наук / ІДП НАНУ. - К.: Київський національний університет імені Т.Шевченка	Метою роботи стало проведення на основі нових кодифікованих актів, а саме Цивільного та Господарського кодексів, комплексного аналізу цивільно-правових аспектів регулювання договору оренди державного та комунального майна, а також вироблення рекомендацій щодо удосконалення нормативно-правового регулювання цього виду цивільних договорів.
32	Отраднава О.О. Договір майнового найму (оренди) // Цивільне право України: Підручник: У 2-х кн. / О.В.Дзера (кер. авт. кол.), Д.В. Боброва, А.С. Довгерт та ін.; За ред. О.В. Дзери, Н.С. Кузнецової. - К.: Юрінком Інтер	За договором майнового найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк. Договір майнового найму має спільні і відмінні від договору купівлі-продажу ознаки. Спільним є те, що і майновий найм, і купівля-продаж є оплати і, двосторонні договори. Головна відмінність полягає у тому, що за договором майнового найму майно передається не у власність, а в тимчасове платне користування на певний строк. Обов'язки наймодавця та наймача.
33	Руденко М. Девять отличий аренды и лизинга // Предпринимательство, хозяйство и право. - № 3.	Висвітлено, що лізинг є різновидом договору оренди. Наведено чітку розмежованість за ознаками лізингу та оренди.
34	Усенко Я. О порядке возвращения целостных имущественных комплексов после окончания аренды // Бизнес -№ 42.	Визначаються зміст і послідовність процедур припинення або розірвання договору оренди і реорганізації орендованого підприємства.
35	Утка В. Аренда предприятия как имущественного комплекса // Хозяйство и право. - №2	Наведено визначення цілісного майнового комплексу та особливості його оренди.

Баланс (Звіт про фінансовий стан)			
на 31 грудня 2013 р.			
Форма №1 Код за ДКУД	1801001		
Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звіт. періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1 885 751	1 885 403
первісна вартість	1001	1 886 174	1 886 206
накопичена амортизація	1002	(423)	(803)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	374 262	375 461
Основні засоби	1010	3 657 855	3 575 915
первісна вартість	1011	3 866 462	3 883 358
Знос	1012	(208 607)	(307 442)
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	5 917 868	5 836 779
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	114 791	114 543
Виробничі запаси	1101	114 737	114 387
Незавершене виробництво	1102	-	-
Готова продукція	1103	-	-
Товари	1104	53	156
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити перестраховання	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-

Продовження дод. Г

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1 920	2 001
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	4	4
з бюджетом	1135	5 625	2 821
у тому числі з податку на прибуток	1136	1 320	1 320
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	17 221	14 183
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	8 669	8 364
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	4 595	842
Готівка	1166	5	19

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
за 2013 р.			
1801003	Форма №2 Код за ДКУД		
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період поперед. року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	30 354	39 887
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
Премії підписані, валова сума	2011	-	-
Премії, передані у перестраховування	2012	-	-
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(29 870)	(39 088)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий :			
прибуток	2090	484	799
збиток	2095	-	-
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-

Продовження дод. Г

Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	74 237	9 033
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	-
Дохід від первісного визнання біологічних активів і с/г продукції	2122	-	-
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(12 991)	(15 782)
Витрати на збут	2150	(4 700)	(2 756)
Інші операційні витрати	2180	(75 860)	(99 890)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	-
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	-	-
збиток	2195	(18 830)	(45 596)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	114	157
Інші доходи	2240	57	74 748
Дохід від благодійної допомоги	2241	-	-
Фінансові витрати	2250	(5)	(5)
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	(60)	(11 613)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	-
збиток	2295	(18 724)	(45 309)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	-	-
збиток	2355	(18 724)	(45 309)

													Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"					
													Коди					
													Дата (рік, місяць, число)	2015	01	01		
Підприємство		Державне підприємство «Національний спортивний комплекс «Олімпійський»							за ЄДРПОУ			14297707						
Територія		ПЕЧЕРСЬКИЙ							за КОАТУУ			8038200000						
Організаційно-правова форма господарювання					Державне підприємство			за КОПФГ			140							
Вид економічної діяльності				Функціонування спортивних споруд							за КВЕД			93.11				
Середня кількість працівників				1	814													
Адреса, телефон		03150, Київ, Червоноармійська, Будинок № 55, +380 (44) 590-66-24																
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака																		
Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):																		
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку													v					
за міжнародними стандартами фінансової звітності																		
Баланс (Звіт про фінансовий стан)																		
на 31 грудня 2014 р.																		
													Форма №1 Код за ДКУД			1801001		
Актив										Код рядк а		На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду				
1										2		3		4				
I. Необоротні активи																		
Нематеріальні активи										1000		1 885 403		1 885 062				
первісна вартість										1001		1 886 206		1 886 228				
накопичена амортизація										1002		(803)		(1 166)				
Незавершені капітальні інвестиції										1005		375 461		379 505				
Основні засоби										1010		3 575 915		3 482 598				
первісна вартість										1011		3 883 358		3 891 009				
знос										1012		(307 442)		(408 411)				
Інвестиційна нерухомість										1015		-		-				
Довгострокові біологічні активи										1020		-		-				
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств										1030		-		-				
інші фінансові інвестиції										1035		-		-				
Довгострокова дебіторська заборгованість										1040		-		-				
Відстрочені податкові активи										1045		-		-				
Інші необоротні активи										1090		-		-				
Усього за розділом I										1095		5 836 779		5 747 165				
II. Оборотні активи																		
Запаси										1100		114 543		114 334				
Виробничі запаси										1101		114 387		114 264				
Товари										1104		156		70				
Поточні біологічні активи										1110		-		-				
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги										1125		2 001		4 204				

Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	4	4
з бюджетом	1135	2 821	2 817
у тому числі з податку на прибуток	1136	1 320	1 320
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	14 183	14 563
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	8 364	8 535
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	842	1 680
Готівка	1166	19	18
Рахунки в банках	1167	822	1 662
Витрати майбутніх періодів	1170	31	551
Інші оборотні активи	1190	765 975	765 951
Усього за розділом II	1195	908 763	912 638
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	6 745 543	6 659 803
Пасив			
	Код рядк а	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	25 190	25 190
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	1 899 176	1 902 984
Резервний капітал	1415	236	236
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(88 441)	(109 208)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
Усього за розділом I	1495	1 836 161	1 819 202
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	3 029 363	3 029 363
Благодійна допомога	1526	-	-
Усього за розділом II	1595	3 029 363	3 029 363
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	5 150	5 487
розрахунками з бюджетом	1620	906	1 016
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	3	75
розрахунками з оплати праці	1630	21	269
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточні забезпечення	1660	-	2 720
Доходи майбутніх періодів	1665	1 725 587	1 654 002
Інші поточні зобов'язання	1690	148 351	147 672
Усього за розділом III	1695	1 880 019	1 811 239
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	6 745 543	6 659 803

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	(19 513)	(18 724)
III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	1 533	1 249
Витрати на оплату праці	2505	17 648	15 299
Відрахування на соціальні заходи	2510	5 696	5 081
Амортизація	2515	96 068	90 276
Інші операційні витрати	2520	13 747	11 424
Разом	2550	134 692	123 329
IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ			
Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-
Керівник		Груздев В.М.	
Головний бухгалтер		Мацюця Г.І.	

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство	Державне підприємство "Національний спортивний комплекс "Олімпійський"	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ	
Територія	Печерський	за СДРПОУ	2016	01 01
Організаційно-правова форма господарювання	Державне підприємство	за КОАТУУ	14297707	
Вид економічної діяльності	Функціонування спортивних споруд	за КОПФГ	8038200000	
Середня кількість працівників	389	за КВЕД	140	
Адреса, телефон	вулиця Велика Васильківська, буд. 55, ПЕЧЕРСЬКИЙ р-н, м. КИЇВ, 03150		93.11	
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)			5906670	
Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):				
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку			v	
за міжнародними стандартами фінансової звітності				

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2015 р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

А К Т И В	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1 885 062	1 884 737
первісна вартість	1001	1 886 228	1 886 213
накопичена амортизація	1002	1 166	1 476
Незавершені капітальні інвестиції	1005	379 505	380 830
Основні засоби	1010	3 482 598	3 393 622
первісна вартість	1011	3 891 009	3 898 514
знос	1012	408 411	504 892
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
Знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	5 747 165	5 659 189
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	114 334	114 050
Виробничі запаси	1101	114 264	113 988
Незавершене виробництво	1102	-	-
Готова продукція	1103	-	-
Товари	1104	70	62
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити перестраховування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	4 204	2 236
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	4	4
з бюджетом	1135	2 819	2 814
у тому числі з податку на прибуток	1136	1 320	1 320
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	8 548	9 331
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	1 724	3 127
Готівка	1166	20	5
Рахунки в банках	1167	1 704	3 122
Витрати майбутніх періодів	1170	551	28
Частина перестраховика у страхових резервах	1180	-	-
у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-
резервах незароблених премій	1183	-	-

інших страхових резервах	1184	-	-
Інші оборотні активи	1190	765 951	766 435
Усього за розділом II	1195	898 135	898 025
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	6 645 300	6 557 214

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (паієвний) капітал	1400	25 190	25 190
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	1 902 984	1 909 342
Емісійний дохід	1411	-	-
Накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	236	236
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(123 755)	(147 193)
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Видушений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	1 804 655	1 787 575
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	3 029 363	3 029 363
Благодійна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі:	1531	-	-
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв надійних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Привзовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1595	3 029 363	3 029 363
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	5 487	4 964
розрахунками з бюджетом	1620	1 015	956
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	75	73
розрахунками з оплати праці	1630	311	295
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення	1660	2 720	2 592
Доходи майбутніх періодів	1665	1 654 002	1 582 555
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	147 672	148 841
Усього за розділом III	1695	1 811 282	1 740 276
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	6 645 300	6 557 214

Керівник

Груздєв Валентин Миколайович

Головний бухгалтер

Машоця Галіна Іванівна

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Підприємство **Державне підприємство "Національний спортивний комплекс "Олімпійський"**
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
2016	01	01
14297707		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за Рік 2015 р.

Форма N2 Код за ДКУД **1801003**

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	41 230	40 911
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестраховування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(38 192)	(34 972)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	3 038	5 939
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	77 183	74 287
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(13 815)	(14 439)
Витрати на збут	2150	(4 707)	(5 172)
Інші операційні витрати	2180	(85 462)	(80 304)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	-	-
збиток	2195	(23 763)	(19 689)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	22
Інші доходи	2240	364	118
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(5)	(5)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(2)	(9)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	-
збиток	2295	(23 406)	(19 563)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	-	-
збиток	2355	(23 406)	(19 563)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (ушунка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (ушунка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	(23 406)	(19 563)

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	1 421	1 533
Витрати на оплату праці	2505	17 877	17 678
Відрахування на соціальні заходи	2510	3 578	5 707
Амортизація	2515	96 250	96 068
Інші операційні витрати	2520	23 042	13 754
Разом	2550	142 168	134 740

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

Груздев Валентин Миколайович

Мащюця Галина Іванівна

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

ДОКУМЕНТ КЛАСИФІКАЦІЯ			
Дата (рік, місяць, день)	2017	01	01
за ЄДРПОУ	14297707		
за КОАТУУ	8038200000		
за КОПФГ	140		
за КВЕД	93.11		

Підприємство Державне підприємство "Національний спортивний комплекс "Олімпійський"
 Територія М.КИІВ
 Організаційно-правова форма господарювання Державне підприємство
 Вид економічної діяльності Функціонування спортивних споруд
 Середня кількість працівників 607
 Адреса, телефон вулиця Велика Васильківська, буд. 55, М.КИІВ обл., 03150 5906670
 Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)
 Складено (зробити позначку "x" у відповідній клітинці):
 за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
 за міжнародними стандартами фінансової звітності

x

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2016 р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

А К Т И В	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1 884 737	1 884 413
первісна вартість	1001	1 886 213	1 886 214
накопичена амортизація	1002	1 476	1 801
Незавершені капітальні інвестиції	1005	380 830	383 184
Основні засоби	1010	3 393 622	3 306 358
первісна вартість	1011	3 898 514	3 898 104
знос	1012	504 892	591 746
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
Знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	5 659 189	5 573 955
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	114 050	114 046
Виробничі запаси	1101	113 988	113 988
Незавершене виробництво	1102	-	-
Готова продукція	1103	-	-
Товари	1104	62	58
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити перестраховування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	2 236	5 074
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	4	4
з бюджетом	1135	2 814	2 818
у тому числі з податку на прибуток	1136	1 320	1 320
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	9 331	13 071
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	3 127	1 038
Готівка	1166	5	-
Рахунки в банках	1167	3 122	1 038
Витрати майбутніх періодів	1170	28	10
Частина перестраховика у страхових резервах у тому числі в:	1180	-	-
резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-
резервах незароблених премій	1183	-	-

інших страхових резервах	1184	-	-
Інші оборотні активи	1190	766 435	767 367
Усього за розділом II	1195	898 025	903 428
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	6 557 214	6 477 383

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	25 190	25 190
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	1 909 342	1 908 891
Емісійний дохід	1411	-	-
Накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	236	236
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(147 193)	(161 445)
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Видучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	1 787 575	1 772 872
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	3 029 363	3 029 360
Благодійна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі:	1531	-	-
резерв довгострокових зобов'язань	-	-	-
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Призовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1595	3 029 363	3 029 360
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	4 964	7 495
розрахунками з бюджетом	1620	956	1 006
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	73	126
розрахунками з оплати праці	1630	295	496
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення	1660	2 592	2 212
Доходи майбутніх періодів	1665	1 582 555	1 513 455
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	148 841	150 361
Усього за розділом III	1695	1 740 276	1 675 151
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	6 557 214	6 477 383

Керівник

Груздєв Валентин Миколайович

Головний бухгалтер

Мащопа Галіна Іванівна

Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Підприємство Державне підприємство "Національний спортивний комплекс
"Олімпійський"
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
2017	01	01
ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за Рік 2016 р.

Форма N2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	36 492	41 230
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестраховування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(32 359)	(38 192)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	4 133	3 038
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	79 523	77 183
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(15 001)	(13 815)
Витрати на збут	2150	(4 808)	(4 707)
Інші операційні витрати	2180	(79 117)	(85 462)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю			
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	-	-
збиток	2195	(15 270)	(23 763)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	483	364
у тому числі:	2241	-	-
дохід від благодійної допомоги			
Фінансові витрати	2250	(5)	(5)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(2)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	-
збиток	2295	(14 792)	(23 406)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	-	-
збиток	2355	(14 792)	(23 406)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	(14 792)	(23 406)

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	922	1 421
Витрати на оплату праці	2505	19 240	17 877
Відрахування на соціальні заходи	2510	3 984	3 578
Амортизація	2515	87 650	96 250
Інші операційні витрати	2520	19 485	23 042
Разом	2550	131 281	142 168

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Грузев Валентин Миколайович

Головний бухгалтер

Мацюца Галина Іванівна

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку
1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство Державне підприємство "Національний спортивний компл
Територія М.Київ
Організаційно-правова форма господарювання Державне підприємство
Вид економічної діяльності Функціонування спортивних споруд
Середня кількість працівників¹ 357
Адреса, телефон вулиця Велика Васильківська, буд. 55, М.Київ обл., 03150
Одиниця виміру: тис. грн. без десятичного знаку
Складено (зробити позначку "V" у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за КВЕД

КОДИ		
2018	01	01
14297707		
8038200000		
140		
93.11		

V

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на 31.12.2017 р.

Актив	Код рядка	Код за ДКУД	
		1801001	1801001
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	1,884,413	1,884,168
первісна вартість	1001	1,886,214	1,886,214
накопичена амортизація	1002	1,801	2,046
Незавершені капітальні інвестиції	1005	363,184	487,266
Основні засоби	1010	3,306,358	3,246,206
первісна вартість	1011	3,898,104	3,898,250
знос	1012	591,746	652,044
Інвестиційна нерухомість	1015	0	0
первісна вартість	1016	0	0
накопичена амортизація	1017	0	0
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
Інші фінансові інвестиції	1035	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	5,573,955	5,617,640
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	114,046	114,154
Виробничі запаси	1101	113,988	114,154
Незавершене виробництво	1102	0	0
Готова продукція	1103	0	0
Товари	1104	58	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	5,074	5,929
Дебіторська заборгованість по розрахункам: за виданими авансами	1130	4	4
з бюджетом	1135	2,818	2,811
у тому числі з податку на прибуток	1136	1,320	1,320
з нарахованих доходів	1140	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	13,071	15,167
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	1,038	3,190
Витрати майбутніх періодів	1170	10	47
Інші оборотні активи	1190	767,367	768,999
Усього за розділом II	1195	903,428	910,301
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0
Баланс	1300	6,477,383	6,527,941

Продовження:

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400	25,190	25,190
Капітал у доцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	1,908,891	2,011,408
Резервний капітал	1415	236	236
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-161,445	-169,327
Неоплачений капітал	1425	0	0
Вилучений капітал	1430	0	0
Усього за розділом I	1495	1,772,872	1,867,507
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	3,029,360	3,029,354
Усього за розділом II	1595	3,029,360	3,029,354
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	0
Promissory notes issued	1605	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
товари, роботи, послуги	1615	7,495	10,010
розрахунками з бюджетом	1620	1,006	1,159
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
розрахунками зі страхування	1625	126	249
розрахунками з оплати праці	1630	496	988
за одержаними авансами	1635	0	0
з учасниками	1640	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
Поточні забезпечення	1660	2,212	1,605
Доходи майбутніх періодів	1665	1,513,455	1,457,282
Інші поточні зобов'язання	1690	150,361	159,787
Усього за розділом III	1695	1,675,151	1,631,080
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
	1700	0	0
Баланс	1900	6,477,383	6,527,941

Визначається в порядку, встановленому спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Керівник _____

Груздев Валентин Миколайович _____

Головний бухгалтер _____

Мацюця Галина Іванівна _____

Підприємство	Головне підприємство "Національний спортивний комплекс "Олімпійськ" ЄДРПОУ (найменування)	Дата (рік, місяць, день)	
		2018	01 01
		КОДИ 14297707	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
№ 31.12.2017 р.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	36,328	21,872
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(30,366)	(23,332)
Валовий:			
прибуток	2090	5,962	0
збиток	2095	()	(1,460)
Інші операційні доходи	2120	59,084	59477.00
Адміністративні витрати	2130	(13,121)	(10,786)
Витрати на збут	2150	(3,937)	(3,574)
Інші операційні витрати	2180	(55,869)	(59,435)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	0	0
збиток	2195	(7,881)	(15,778)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	1	3
Інші доходи	2240	354	338
Фінансові витрати	2250	(3)	(3)
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	0	0
збиток	2295	(7,529)	(15,440)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	0	0
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	0	0
збиток	2355	(7,529)	(15,440)

продовження

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-7529	-15440

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	1,321	578
Витрати на оплату праці	2505	15,067	13957
Відрахування на соціальні заходи	2510	3,086	2862
Амортизація	2515	60,599	66046
Інші операційні витрати	2520	23,158	13681
Разом	2550	103,231	97124

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	0	0
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	0	0
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	0.00000	0.00000
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	0.00000	0.00000
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0.00000	0.00000

Керівник

Груздев Валентин Миколайович

Головний бухгалтер

Мацюця Галина Іванівна

РЕЦЕНЗІЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

Студент Варецька Ілона Олександрівна

Тема Облік, оподаткування і аудит операційної оренди

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Освітній ступінь: магістр

Підприємство: ДП "НСК"Олімпійський"

Актуальність теми дослідження Розвиток орендних відносин в економіці України здатен поживати економічну кон'юнктуру, дати поштовх інвестиційному зростанню, розширити платоспроможність, створити зацікавленість підприємств в підйомі ділової активності. Використання оренди дозволяє підприємствам підключитися до найціннішого міжнародному досвіду, накопиченому десятиріччями практики. Цим характеризується актуальність теми.

Ступінь використання практичних матеріалів При дослідженні були використані фактичні дані ДП "НСК"Олімпійський", зокрема, первинні документи, облікові регістри та фінансова звітність.

Практична значущість роботи, реальність впровадження пропозицій в практику Окремі розробки автора, його висновки і пропозиції становлять певний інтерес і прийнятні для практичного використання в діяльності нашого підприємства

Достовірність інформації Інформація, яка використана в магістерській роботі і на основі якої виконані розрахунки та проведений аналіз фінансових показників є достовірною

Загальний висновок і оцінка роботи Дипломна робота викладена на актуальну тему так, як висвітлює питання обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди, за результатами виконаної роботи зроблені висновки. Зміст дипломної роботи викладений на достатньому теоретичному рівні, має практичні значення, достатньо глибоко в логічній послідовності викладенне обґрунтування теоретичних основ й організаційно-методичних підходів щодо обліку, оподаткування і аудиту операційної оренди. Дипломна робота в цілому відповідає вимогам кваліфікаційного рівня та заслуговує оцінки - відмінно.

Посада Головний бухгалтер
(П.І.Б.)

"19" листопада 2018р.



Матвій Ганна Іванівна

(підпис)

Довідка
про впровадження результатів випускної кваліфікаційної роботи

Дана студентці другого курсу факультету обліку, аудиту та інформаційних систем Київського національного торговельно-економічного університету Варецькій Ілоні Олександрівні в тому, що матеріали її випускної кваліфікаційної роботи на тему «Облік, оподаткування і аудит операційної оренди», виконаної на матеріалах підприємства ДП "НСК"Олімпійський" розглянуті.

Окремі розробки автора, його висновки і пропозиції становлять певний інтерес і прийняті для практичного використання в діяльності нашого підприємства.

Зокрема:

- розробки і рекомендації щодо удосконалення організації обліку операційної оренди в орендодавця;
- розробки з удосконалення методики економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства;
- рекомендації щодо удосконалення організації аудиту фінансових результатів та ін.

Головний бухгалтер



Меліс Мажуро Т. І.