

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку і оподаткування

## **ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

### ***ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ***

Студентки 2 курсу, групи 4м  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
спеціалізації «Облік і оподаткування»

\_\_\_\_\_ Туренко К.Є.

Науковий керівник:

канд. екон. Наук  
ст. викл.

\_\_\_\_\_ Ніколенко Н.В.

Гарант освітньої програми:

д-р. екон. наук, професор

\_\_\_\_\_ Бенько М.М.

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 обліку і оподаткування

Сопко В.В.

«29» грудня 2017 р.

## **Завдання на випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

Туренко Крістині Євгенівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи «Облік, оподаткування і аудит фінансової оренди основних засобів»

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

2. Строк здачі студентом закінченої роботи (проекту)  
201 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи: обґрунтування теоретичних основ й організаційно-методичних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо обліку, оподаткування і аудиту фінансової оренди основних засобів.

Об'єкт дослідження: процес формування інформації щодо обліку, оподаткування і аудиту фінансової оренди основних засобів ТОВ «Іжак Ресторация»

Предмет дослідження: сукупність теоретичних й організаційно-методичних положень обліку, оподаткування і аудиту фінансової оренди основних засобів на ТОВ «Іжак Ресторация».

4. Перелік графічного матеріалу:

5. рисунки, таблиці, графіки

6. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним

розділом)

## ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВ «ЇЖАК РЕСТОРАЦІЯ»

- 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 та аудиту фінансової оренди основних засобів у ТОВ "Їжак Ресторация"

Висновки до розділу 1

### РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО - МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

- 2.1. Організація обліку фінансової оренди основних засобів.
- 2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування операцій з фінансової оренди основних засобів
- 2.3. Узагальнення звітної інформації щодо операцій фінансової оренди основних засобів у орендаря.

Висновки до розділу 2

### РОЗДІЛ 3 МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ТОВ «ЇЖАК РЕСТОРАЦІЯ»

- 3.1. Джерела, основні показники, методичні прийоми та процедури аудиту фінансової оренди основних засобів
- 3.2. Методика аудиту фінансової оренди основних засобів
- 3.3. Аналітичні процедури в аудиті фінансової оренди основних засобів

Висновки до розділу 3

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

#### 7. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1	Затвердження плану ВКР та назва виконання статті	15.12.2017	15.12.2017
2	Наукова стаття	25.06.2018	25.06.2018
3	1 Розділ	30.04.2018	30.04.2018
4	2 Розділ	15.06.2018	15.06.2018
5	3 Розділ	21.09.2018	21.09.2018
6	Подання завершеної роботи для перевірки на плагіат	19.10.2018	19.10.2018
7	Попередній захист	16.11.2018	16.11.2018
8	Подання роботи на кафедру	30.11.2018	30.11.2018

7. Дата видачі завдання «29» грудня 2017р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_ Ніколенко Н.В.  
(прізвище, ініціали, підпис)

9. Гарант освітньої програми \_\_\_\_\_ Бенько М.М.  
(прізвище, ініціали, підпис)

10. Завдання прийняв до виконання студент \_\_\_\_\_ Туренко К.Є.  
(прізвище, ініціали, підпис)

#### 11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

---

---

---

---

---

---

---

Керівник випускної кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_  
(підпис, дата)

## **12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу**

Випускна кваліфікаційна робота студента Туренко Крістіни Євгенівни  
(прізвище, ініціали)  
може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми \_\_\_\_\_ Бенько М.М.  
(підпис, прізвище, ініціали)

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Фоміна О. В.  
(підпис, прізвище, ініціали)

« \_\_\_\_\_ » 201\_р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВ «ЇЖАК РЕСТОРАЦІЯ».....	7
1.1. Економічна сутність та класифікація оренди для цілей бухгалтерського обліку.....	7
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	20
1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аудиту фінансової оренди основних засобів у ТОВ «Їжак Ресторация».....	24
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	37
2.1. Організація обліку фінансової оренди основних засобів.....	37
2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування операцій з фінансової оренди основних засобів.....	46
2.3. Узагальнення звітної інформації щодо операцій фінансової оренди основних засобів у орендаря.....	58
Висновки до розділу 2.....	63
Розділ 3 Методика аудиту фінансової оренди основних засобів на ТОВ «Їжак Ресторация».....	64
3.1 Джерела, основні показники, методичні прийоми та процедури аудиту фінансової оренди основних засобів.....	64
3.2 Методика аудиту фінансової оренди основних засобів.....	70
3.3 Аналітичні процедури в аудиті фінансової оренди основних засобів.....	85
Висновки до розділу 3.....	92
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	94
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

## ВСТУП

Умови функціонування більшості українських підприємств та ринкова конкуренція вимагають нових вкладів в оновлення виробництва, зміцнення матеріально-технічної бази. Необхідність інвестиційних вкладень створює перешкоди входу на ринок і не дає змогу закріпитися на ньому багатьом підприємствам. Для подолання зазначених перешкод використовується такий специфічний механізм залучення ресурсів, як оренда, оскільки вона сприяє відтворенню основних фондів, дає можливість підвищити рівень екстенсивного та інтенсивного використання майна. Проте розвиток орендних відносин відбувається в умовах невирішеності багатьох питань, у тому числі стосовно обліку операцій фінансової оренди.

*Актуальність* дослідження особливостей обліку, оподаткування та аудиту операцій фінансової оренди в умовах стрімкого збільшення їх обсягу обумовлена стрімким поширенням такого виду операцій в умовах недостатності ресурсів на оновлення або придбання основних засобів сучасними підприємствами.

*Аналіз останніх досліджень та публікацій.* Методологічні основи обліку операцій фінансової оренди досліджено в працях зарубіжних та вітчизняних вчених О. Бойко, Ф. Бутинця, Н. Внукової, С. Голова, М. Костюченко, М. Огійчук, Я. Соколова, В. Сопко, Е. Хендріксена, Р. Хом'яка та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням цих вчених, варто зауважити, що питання оцінки орендованого об'єкта на дату балансу, встановлення фактичної вартості орендованого активу, відображення об'єкта та витрат по орендній угоді в обліку орендаря за міжнародними та національними стандартами залишаються дискусійними. Для об'єктивного дослідження методологічних підходів до побудови системи обліку операцій фінансової оренди на підприємствах та визначення подальших напрямків його удосконалення доцільно здійснити критичний аналіз базових положень

обліку операцій фінансової оренди як за міжнародними, так і національними стандартами обліку.

**Наукова гіпотеза** дослідження полягає в тому, що оптимізація системи організації обліку та оподаткування операцій з фінансової оренди може стати передумовою зростання економічної ефективності та результативності їх використання, а також забезпечити достовірність інформаційних джерел відповідного аудиту.

Відповідно, **метою** даної роботи є дослідження теоретико-методологічних положень обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди. Для досягнення поставленої мети, в роботі сформульовано та вирішено наступні **завдання**:

- розкрити економічну сутність оренди та особливості класифікації оренди для цілей бухгалтерського обліку;
- провести економіко-правовий аналіз та огляд спеціалізованої літератури і нормативної бази з питань фінансової оренди;
- дослідити передумови організації та методологію обліку, оподаткування і аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів;
- вивчити прикладні особливості організації обліку операцій з фінансової оренди основних засобів;
- висвітлити практичні алгоритми бухгалтерського обліку та оподаткування операцій з фінансової оренди основних засобів;
- проаналізувати процедури узагальнення облікової інформації щодо операцій з фінансової оренди основних засобів у звітності підприємства;
- презентувати джерела, основні показники та методи аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів;
- встановити основні методичні прийоми аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів;
- виявити особливості методики аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів.



**Об'єктом** проведеного дослідження є процес обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди на ТОВ «Їжак Ресторация». Основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства представлені в Додатку А.

**Предметом** представлено дослідження виступають теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди.

**Методи дослідження.** При вирішенні поставлених завдань було використано як загальнонаукові методи дослідження: аналізу, синтезу, порівняння, індукції, дедукції, математичного та статистичного аналізу, так і спеціальні: аналізу фактологічної та емпіричної інформації – для визначення особливостей господарської діяльності досліджуваного підприємства та прикладних аспектів обліку операцій з фінансової оренди (пп. 2.1, 2.2); порівняльно-ретроспективного аналізу та абстрагування – для дослідження еволюції наукової думки та стану нормативного регулювання обліку та оподаткування операцій з фінансової оренди (пп. 1.1, 1.2, 1.3); методи наукової абстракції та узагальнення, монографічний і порівняльний методи – при дослідженні методів та методичних прийомів узагальнення та контролю операцій щодо фінансової оренди основних засобів (пп. 2.3, 3.1, 3.2, 3.3).

**Інформаційною базою дослідження** є законодавчі і нормативні акти з бухгалтерського обліку, нормативні акти і інструктивні документи Міністерства фінансів, Кабінету Міністрів, Верховної Ради України, первинні документи, облікові реєстри та звітні матеріали ТОВ «Їжак Ресторация». Основою дослідження теоретичних основ обліку, оподаткування та аудиту слугували праці вітчизняних та закордонних вчених у формі монографій, статей у спеціалізованих виданнях, авторефератів дисертацій тощо. З метою вивчення прикладних проблем обліку операцій з фінансової оренди опрацьовано спеціалізовані видання у галузі бухгалтерського обліку практичного спрямування та матеріали мережі Інтернет.

**Практичне значення** одержаних результатів дослідження полягає в розробці пропозицій щодо удосконалення процедур обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів. Окремі результати дослідження можуть бути впроваджені в практичну діяльність ТОВ «Їжак Ресторация» та інших підприємств України.

**Наукова новизна дослідження** полягає в уточненні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення методики обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів.

**Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи.** Основні наукові положення дослідження висвітлено у статті «Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди », опублікованій у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ (2018). Результати дослідження прийнято до впровадження в господарську діяльність ТОВ «Їжак Ресторация», що підтверджено наданою довідкою.

**Випускна кваліфікаційна робота складається** із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВ «ЇЖАК РЕСТОРАЦІЯ»**

### **1.1. Економічна сутність та класифікація оренди для цілей бухгалтерського обліку**

Господарська діяльність будь-якого підприємства реалізується шляхом обробки та переробки предметів праці засобами праці, як для цілей виготовлення продукції, так і для надання послуг. Засоби праці уособлюються у формі нерухомого майна, обладнання, автотранспорту тощо, тобто основних засобів.

Господарська діяльність може спиратися на різні соціально-економічні способи залучення основних засобів у господарський процес. Безумовно, володіння ними на правах власності є вигідним з погляду економічного ефекту (немає витрат на платежі власникові), але це не завжди є можливим. До того ж можливе виникнення додаткових витрат на утримання основних засобів, їх ремонт та оновлення. Суперечність між об'єктивною потребою підприємців здійснювати діяльність в спеціалізованих об'єктах нерухомості та відсутністю можливості мати такі приміщення у власності може стати перешкодою в процесі розширеного відтворення та неможливістю реалізувати підприємством своїх функцій в ринковій економіці. Особливо актуальним є це питання для невеликих підприємств, що не здійснюють масового виробництва. Наприклад, для сфери послуг, торгівлі чи ресторанного господарства. Формою розв'язання зазначеної суперечності стає оренда, при цьому вона не повинна протиставлятися господарюванню власника ні з погляду прибутковості, ні з позицій комфортності управління виробничим процесом, ні в плані соціального значення виникаючих відносин. Це саме інший тип, тобто інша модель організації діяльності, яка є не гіршою і не кращою [2, с. 528].

Враховуючи обмеженість ресурсного базису для ведення підприємницької діяльності та обмеженість доступу до цих ресурсів (в силу

неможливості мати його у власності), але наявного бажання реалізувати право підприємницької ініціативи, визначає наявність протиріччя. Результатом наявного протиріччя може виступати реакція ринкових механізмів через еволюційний продукт розвитку (для поповнення нестачі у ресурсах) у вигляді використання сукупності елементів майнового найму [3].

Виникнення оренди – це наслідок можливості реалізувати право будь-якої особи на реалізацію підприємницької діяльності. Світовий досвід і світова практика доводять, що на кожному історичному етапі оренда стає органічною складовою виробничих, економічних, соціальних відносин та сприяє ефективному використанню накопиченого всіма попередніми формаціями елементами матеріального базису виробництва. Ідея оренди походить з глибини віків, проте її актуальність не знижується ні з перебігом часу ні з переходом від одного типу економічної системи до іншої. Розуміння оренди засновано на розмежуванні права власності і права користування майном, при збереженні прав власності орендодавця.

Реалізація відносин власності через право користування об'єктом сприяє зростанню ролі різних форм майнового найму. Найбільшого розповсюдження за сучасних умов господарювання набула оренда, якій відводиться досить особлива історична роль. Не виключено, що саме за її сприяння відбувається становлення нових форм власності. Адже, інвестуючи кошти у поліпшення орендованої нерухомості, орендарі стають їх співвласниками, а, можливо, і власниками. Все це підтверджує особливість та необхідність явища оренди в умовах ринкових відносин.

Проте виділення оренди як домінуючого виду майнового найму у всіх сферах господарювання актуалізує необхідність її порівняння із спорідненими елементами оренди, такими як лізинг та найм (вони є найближчими до оренди і їх досить часто ототожнюють, що спричиняє плутанину і, відповідно, непевність категорій).

Категорії «оренда», «найм», «лізинг» містять суттєві термінологічні розбіжності. Визначення їх основних відмінностей дасть змогу наблизитись

до сутнісної економічної характеристики оренди. Відмінність оренди як одного із різновидів майнового найму від інших видів найму майна полягає в тому, що при наймі наймач має право лише користуватися майном, а при оренді – ще й здобувати і споживати наслідки його використання в господарській діяльності. Ця відмінність досить суттєва в господарських відносинах. Об'єктом оренди є таке майно, яке за своєю природою може бути використане для одержання прибутку. Спільність рис лізингу та фінансової оренди, проявляється при укладанні договору лізингу як двосторонньої угоди між лізингодавцем і лізингоодержувачем. Різниця полягає в тому, що лізингодавець передає в фінансову оренду майно, яке він закуповує спеціально для цієї мети.

В таблиці наводиться огляд категорій «оренда», «лізинг», «найм» з позиції виділення в них спільних рис і відмінностей (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

***Порівняння категорій «оренда», «лізинг», «найм»***

Ознака	Категорія		
	Оренда	Лізинг	Найм
1	2	3	4
Сутність категорії	Оренда (від лат. <i>arendare</i> – віддавати в борг) – це наймання або здача майна, оформлені договором, відповідно до якого одна сторона – власник майна – надає його за певну плату в тимчасове користування іншій стороні – орендарю.	Підприємницька діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингоодержувачу майна	Визначено як такий договір, за яким одна сторона передає іншій річ або послугу інший на термін, а інша сторона передає першої у власність річ або гроші як відшкодування.

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
Форма прояву	Договірні відносини Оренда є організаційною формою діяльності, виражає відносини власності, особливу систему господарювання.	Договірні відносини Фактично лізинг являє собою форму матеріально-технічного постачання з одночасним кредитуванням та	Договірні відносини Сенс договору найму в тому, що наймодавець передає наймоотримувачу предмет договору у
Предмет	можуть бути речі, що визначені індивідуальними ознаками, тобто тільки їм властивими ознаками, що вирізняють їх з-поміж інших однорідних речей,	предметом договору лізингу може бути неспоживна річ, визначена індивідуальними ознаками, віднесена	можна наймати речі для свого господарського використання (regum), можна наймати роботу-послуги безвідносно до її конкретного змісту,
Особливості угоди та	при оренді, від майбутнього орендаря не вимагається представляти орендодавцю жодних фінансових документів. Максимум, що	проведення комплексної оцінки платоспроможності лізингодержувача, що вимагає подачі повного пакету документів по	Особливостей не визначено

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
Період та строки	Договір оренди, як правило, не перевищує шести-дванадцяти місяців.	При проведенні лізингових операцій угоди укладаються до п'яти і більше років	договір найму укладається на строк, встановлений договором. Якщо строк найму не

Джерело: [2]

Огляд літературних джерел характеризує наявність значної кількості підходів до визначення оренди, що засвідчує складність цього виду діяльності і недостатнє його теоретичне вивчення. Різні підходи до трактування сутності категорії «оренда» має не тільки теоретичне, а і прикладне значення, зокрема для практичного регулювання орендних відносин нормативно-правовими актами. Варто звернути увагу на той факт, що більшість авторів при визначенні оренди виходять з положень нормативно-правових актів, проте й у цих документах мають місце різні підходи.

Зміст категорії «оренда» за законодавчими і нормативними актами наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Зміст категорії «оренда» за законодавчими і нормативними актами**

Джерело	Зміст поняття «оренда»
1	2
ПСБО14 «Оренда» [7]	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.
МСБО 17 «Оренда» [8]	Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу

Продовження таблиці 1.2

1	2
Податковий кодекс України [11]	Лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.
Господарський кодекс України [12]	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.
Цивільний кодекс України [13]	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк.

*Джерело: складено автором*

Як бачимо, спільним у наведених трактуваннях є строкове і платне користування активами під час здійснення орендних операцій. Спектр нормативно-правового регулювання орендних операцій є дуже широким та охоплює питання визначення права власності та порядку його передачі; визначення складу та розміру орендних платежів; обліку орендованого майна, дебіторської (в орендодавця) та кредиторської (в орендаря) заборгованостей; порядку нарахування амортизації тощо.

Щодо думок науковців, то Л.М. Братчук визначає 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» [14, с. 9].

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 [15, с. 6].

Детальний поділ сутності економічного поняття дозволяє краще осягнути його природу, а систематизація та узагальнення елементів – сформувати уявлення про об'єкт як систему зі своїми складовими та взаємозв'язками. Таку систематизацію та узагальнення в економічній науці називають класифікацією. В бухгалтерському обліку, як галузі наукових знань, існують власні підходи до класифікації видів оренди [3].

Необхідність детальної класифікації видів оренди зумовлена потребою правильно відобразити їх в системі синтетичних рахунків обліку за умов створення або збереження єдиної методики для різних господарюючих суб'єктів. Формування такої методики ускладнене тим, що облікове відображення таких операцій у вітчизняній та зарубіжній практиці відмінне одне від одного. Це викликано двома основними причинами:

- відсутністю чітких меж поділу орендних операцій. Так, поділ оренди на оперативну та фінансову породив плутанину оренди з лізингом, фінансової оренди з лізингом та інше;

- наявністю проблемного та дискусійного питання щодо відображення в бухгалтерському обліку орендної операції.

Спектр особливостей орендних операцій досить широкий, що і зумовлює різноманітні підходи до виокремлення класифікаційних ознак. При цьому, їх сукупність у вітчизняному законодавстві та спеціалізованій економічній літературі різна [4, с.20]. У зв'язку з цим, виникає необхідність систематизації існуючих класифікацій орендних операцій за критеріями їх розподілу. Ознаки класифікації орендних операцій використані для проведення аналізу наведено в Додатку Б.

У результаті дослідження класифікацій орендних операцій та критеріїв, що покладені в основу таких класифікацій, виявлено 14 критеріїв. При цьому, слід відмітити наступні тенденції:

– деякі орендні форми різняться тільки за своєю назвою (фінансова оренда - капітальна оренда, оренда типу продажу, оренда з наступним викупом; операційна оренда – проста оренда, оперативна оренда, оренда державного майна – адміністративна оренда, невідмовна оренда – неанульована оренда). З цим, звичайно, не можна погодитись, оскільки відображення їх в обліку буде абсолютно однакове;

– при побудові класифікації орендних операцій одні і ті ж самі види розглядаються за різними критеріями поділу (операційна оренда відокремлюється авторами як за критеріями: за мірою права власності на орендований актив, за умовами амортизації та за строком). Це заплутав відображення таких операцій в обліку, що призводить до складання помилкової звітності;

– відокремлюються види орендних операцій без наведення критерію такого поділу (найм-купівля, кредит-найм та інші). Відповідно, даний підхід не задовольняє інформаційні потреби бухгалтерської служби, оскільки не можливо оцінити їх значення для обліку. При побудові класифікації слід враховувати, що вибір критеріїв класифікації залежить від конкретної цілі, якій вона слугує [4, с.210];

– деякі науковці вказують на різноманітність орендних операцій, наводять критерії розподілу, проте, не виділяють за такими критерієм різновиди орендних операцій [5, с. 26]. Не погоджуючись з таким підходом до класифікації оренди, слід згадати, що наукова і практична цінність класифікаційних ознак видів оренди залежить від обґрунтованого вибору їх критеріїв, жодна з яких не може бути абсолютною, оскільки один і той самий вид оренди залежно від вирішення певних завдань, може бути класифіковано за різними ознаками.

Сучасні науковці для цілей дослідження особливостей облікового відображення орендних операцій застосовують класифікаційний підхід в основу якого покладено об'єктно-суб'єктні відносини та розрізняють:

- оренду державного (комунального) майна: рухомого і нерухомого;
- оренду земельних ділянок;
- оренду майна, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності;
- оренду майна громадян [6].

Відповідно, деякі науковці вважають, що орендна операція повинна відображатися як звичайна операція із виникненням поточних зобов'язань; інші – що операції оренди носять фінансовий характер, котрий також повинен мати своє відображення на рахунках [17, с. 86].

Так детальну систему класифікаційних ознак наводять у своїх працях Дроздов С.М. і Бондарьов О.К., стверджуючи, що орендні угоди розрізняються за наступними критеріями: предмет оренди, строки угоди, характеристика передачі майна, способи і строки оплати лізингових платежів, форма оплати, умови розірвання угоди [18, с. 26]. Автори обмежуються наданням переліку критеріїв поділу орендних операцій, та класифікацію останніх не наводять. Особливу увагу приділяють лізингу, рентингу, хайрингу.

Свою класифікацію наводить Човушян Є.О. Залежно від строку він пропонує розрізняти наступні форми оренди:

- рейтинг – короткострокова оренда без передання права власності в кінці строку;
- хайринг – середньострокова оренда, також без передання вказаного права;
- лізинг – довгострокова оренда, яка може (але не обов'язково) завершитися переходом права власності [19, с. 8].

В.В. Ковальов виділяє наступні форми (види) оренди: поточна оренда (короткострокова), довгострокова оренда (з правом викупу) і фінансова оренда (лізинг) [16, с. 73].

Якщо, порівняти класифікацію В.В.Ковальова зі класифікацією, що передбачена чинним законодавством, то не важко дійти до висновку, що довгострокова оренда – це аналог фінансовій оренді згідно П(С)БО 14 «Оренда», у якій беруть участь дві сторони, а фінансова оренда – угода між трьома особами, що закріплена у вітчизняному законодавстві під назвою «лізинг». Тому, така класифікація не може знайти своє місце в українському бухгалтерському обліку, оскільки вона об'єднує не тільки орендні, але й лізингові відносини. Більш детальний аналіз спеціалізованої літератури з питань особливостей обліку фінансової оренди представлено в Додатку Д.

Дослідження класифікації оренди показало, що єдиної, універсальної системи критеріїв для класифікації орендних операцій у бухгалтерській практиці не існує.

Така класифікація не є вичерпною для потреб бухгалтерського обліку, оскільки не може охопити всі зобов'язання, що виникатимуть при здійсненні орендної операції.

Якщо говорити про класифікації орендних операцій, передбачених чинним законодавством, то необхідно розглянути чотири класифікації орендних операцій – за Господарським кодексом України (ГКУ), Цивільним кодексом України (ЦКУ), Податковим кодексом України (ПКУ) та Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

Господарський кодекс України розрізняє орендні операції в залежності від об'єктів оренди: оренда, оренда державного та комунального майна, оренда землі та лізинг. Класифікація оренди за ГКУ досить поверхнева та навіть приблизна, оскільки не містить усіх об'єктів орендних операцій

Аналогічний підхід щодо класифікації наведений в Цивільному кодексі України – залежно від об'єктів оренди. Але в ЦКУ спостерігається більш розширена класифікація орендних операцій: найм (оренда), прокат, найм (оренда) земельної ділянки, найм (оренда) транспортного засобу, найм (оренда) транспортного засобу з екіпажем, який його обслуговує, найм (оренду) житла та лізинг. Проте важко погодитись з тим, що прокат

віднесено до орендних операцій, оскільки оренда повинна бути закріплена письмовим договором, а прокат є публічним договором.

Податковим кодексом України регулюється два види оренди: оперативний лізинг (оренда) і фінансовий лізинг (оренда). Фінансовий лізинг передбачає передачу всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування і володіння об'єктом лізингу. Оперативний лізинг – інший ніж фінансовий. Лізингові (орендні) операції також здійснюються у вигляді зворотного лізингу (оренди), оренди землі та оренди жилих приміщень. Отже, для податкових цілей орендні відносини прирівнюються до лізингових.

Однак основним критерієм розподілу фінансової і операційної оренди згідно з національним П(с)БО 14 «Оренда» [7] є міра ризику і вигоди щодо права користування та володіння орендованим активом стосовно сторін угоди. Для відображення чіткої класифікації орендних операцій доцільно з'ясувати, чи відбувається передача істотних ризиків та вигод та хто здійснює контроль щодо основних вигод, отриманих протягом терміну корисного використання активу, що орендується. Операційна оренда не передбачає перенесення будь-яких ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування орендованим активом. В ході цього значна частина ризиків і вигод належатиме власнику активу. Як наслідок, операційна оренда буде менш тривалою, ніж фінансова, при якій велика частка підприємницького ризику, а також економічних вигод належатиме орендареві. Однак, крім визначення та трактування категорій фінансової та операційної оренди, в П(с)БО 14 «Оренда» міститься інформація щодо їх облікових критеріїв розподілу.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку класифікують оренду залежно від економічного змісту угоди, а не від форми укладеного контракту. І при лізингу, і при операційній оренді здійснюється передача прав користування активом від однієї компанії до іншої за винагороду. Принципова відмінність лізингу від оренди полягає в розподілу ризиків та вигід.

Незважаючи на те, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не містять чіткого визначення «сутності» переходу ризиків та вигод на орендаря, норми цих стандартів наводять ряд ситуацій, які дозволяють класифікувати оренду як фінансову. Найбільш простий випадок, коли угода може бути класифікована як лізинг – це перехід права власності на майно до орендаря після закінчення строку оренди.

При встановленні критеріальних ознак фінансової та операційної оренди слід керуватися одним з основних принципів бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності – превалювання сутності над формою, сутність якого полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми [9]. Керуючись таким підходом та нормами МСБО 17 «Оренда» [8] і П(с)БО 14 «Оренда» [7], можна досить достовірно визначити саме фінансову оренду.

Оскільки в національних та міжнародних стандартах облікові критерії розмежування оренди не мають числових значень, що, в свою чергу, надає більшу свободу для прийняття та ухвалення рішень безпосередньо самим підприємством, доцільно було б звернутись і до Податкового кодексу України. Вищезазначений кодифікований нормативно-правовий акт пропонує перелік ознак, при дотриманні яких оренду визнають або фінансовою (дотримання хоча б однієї ознаки), або операційною [10].

Так, оренда вважається фінансовою, якщо [11]: об'єкт лізингу, переданий на термін, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар повинен придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною в орендній угоді.

Якщо придбання об'єкта для передачі в оренду не відображає колізійність норм права, то строк амортизації з 75 відсотковими обмеженнями щодо первісної вартості повністю залежить від вибору методу нарахування амортизаційних відрахувань, обраного орендарем. В ході цього виникає необхідність пошуку та отримання орендодавцем інформації, яка

містить дані щодо амортизації 75 відсотків первісної вартості. В той же час вказівка на вибір методу нарахування амортизації не допоможе для одержання висновку про термін амортизації, за період якого буде проамортизована 75% вартості у випадку застосування виробничого методу. Так, під строком фінансової оренди розуміють передбачений орендною угодою строк, який носить початок від дати передачі ризиків, пов'язаних із зберіганням або використанням майна, або права на отримання будь-яких вигод і винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-яких інших прав, що впливають із прав на володіння, користування або розпорядження таким майном, що включає період, за якого орендар набуває права прийняття одноосібного рішення щодо подовження терміну оренди. Однак п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу України зазначає, що початком здійснення операції та прирівнювання її до продажу об'єкта оренди є момент передачі майна від орендодавця до орендаря [11]. Так, через наявність неув'язок у чинному законодавстві доцільно виходити з припущення, що початок спливу терміну орендної операції залежатиме від конкретних умов договору [10].

Балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії орендної угоди становить не більш як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору [11].

Орендодавець на момент укладання договору не володіє повною та неупередженою інформацією щодо залишкової вартості об'єкта на момент (дату) закінчення дії договору. Це передусім пов'язано з можливими ремонтами, поліпшеннями, тимчасовими виведеннями об'єктів з експлуатації, переглядами термінів корисного використання та інше [10].

Сума лізингових (орендних) платежів (включаючи винагороду та відшкодування вартості об'єкта оренди) з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її. Ця умова не потребує детальних пояснень, є найчіткішим критерієм класифікації оренди та легка при виконанні і перевірці [10].

Майно, передане у фінансову оренду, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після спливу дії орендної угоди не може використовуватись іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик. Даний критерій є чітким та зрозумілим для сприйняття [11].

Однак, навіть якщо в документах відображено оренду як оперативну, додержання хоча б одного з перелічених критеріїв, незважаючи на юридичні основи договору, умови та назву, надасть право податковим органам розглядати з метою оподаткування даний договір як договір фінансової оренди. Виходячи з цього можна стверджувати, що дана ситуація спричинить донарахування податкових зобов'язань з ПДВ та з податку на прибуток як для орендодавця, так і для орендаря [10]. В той же час з метою уникнення податкових донарахувань необхідно внести в договір оренди запис у наступному вигляді: «для цілей оподаткування наведений договір слід класифікувати як договір оперативної оренди без права подальшої зміни статусу такої операції до закінчення дії договору».

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

Оренда як складова процесу господарської діяльності посідає досить важливе місце в господарському житті підприємств. Для ефективного здійснення орендних операцій необхідно, перш за все, чітко знати сутність поняття «оренда» та їх види. Однак на сьогодні єдиного визначення категорії «оренда» у законодавстві і нормативних положеннях та наукових джерелах не існує.

Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування операцій з фінансової оренди необоротних активів, в т.ч. основних засобів, включає широкий спектр нормативно-правових актів (Дод. В).

При цьому, варто відзначити, що особливості обліку та оподаткування орендних операцій зумовлюються її видом та особливостями безпосередньо



договору страхування. Умови договору оренди можуть передбачати безліч нюансів використання майна або процесу переходів права власності на нього. Відповідно, кожен з них може бути покладений в основу економічної класифікації її видів, в т.ч. для цілей бухгалтерського обліку.

Особливості порядку здійснення та окремих умов договору оренди регулюються Господарським та Цивільним Кодексами України. Особливості оподаткування – відповідно – Податковим Кодексом України. Основні передумови відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку встановлюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положенням «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» та інших фундаментальних нормативно-правових актах у сфері бухгалтерського обліку. Особливості ж фінансового обліку операцій з фінансової оренди визначаються нормами облікових стандартів.

Згідно зі ст. 16 Закону України «Про фінансовий лізинг» орендний платіж може включати: суму компенсації частини вартості предмета оренди (теперішня вартість мінімальних орендних платежів); платіж як винагороду орендодавцю за отримане в оренду майно (сума так званих "процентів" за фінансову оренду); компенсацію відсотків за залученим кредитом; інші витрати орендодавця, безпосередньо пов'язані з використанням договору оренди [20].

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду та її розкриття у фінансовій звітності викладені в П(С)БО 14 «Оренда» та МСБО 17 «Оренда». Однак, оскільки МСБО є синтезом стандартів різних країн та покликаний розкривати методологію обліку в міжнародних масштабах, необхідно враховувати особливості ведення обліку в Україні.

Питанням обліку фінансової оренди у вітчизняній науковій літературі приділено не так багато уваги. Основним питанням, яке досліджують сучасні науковці є визначення облікової сутності поняття «оренда» та класифікація її

видів для цілей бухгалтерського обліку. Детальний огляд спеціалізованої літератури та публікацій з питань оренди представлено в Додатку Д.

Деякі науковці вважають, що орендна операція повинна відображатися як звичайна операція із виникненням поточних зобов'язань; інші – що операції оренди носять фінансовий характер, котрий також повинен мати своє відображення на рахунках [17, с. 86].

Так детальну систему класифікаційних ознак наводять у своїх працях Дроздов С.М. і Бондарьов О.К., стверджуючи, що орендні угоди розрізняються за наступними критеріями: предмет оренди, строки угоди, характеристика передачі майна, способи і строки оплати лізингових платежів, форма оплати, умови розірвання угоди [18, с. 26]. Автори обмежуються наданням переліку критеріїв поділу орендних операцій, та класифікацію останніх не наводять. Особливу увагу приділяють лізингу, рентингу, хайрингу.

Свою класифікацію наводить Човушян Є.О. Залежно від строку він пропонує розрізняти наступні форми оренди:

- рентинг – короткострокова оренда без передання права власності в кінці строку;
- хайринг – середньострокова оренда, також без передання вказаного права;
- лізинг – довгострокова оренда, яка може (але не обов'язково) завершитися переходом права власності [19, с. 8].

В.В. Ковальов виділяє наступні форми (види) оренди: поточна оренда (короткострокова), довгострокова оренда (з правом викупу) і фінансова оренда (лізинг) [16, с. 73].

Якщо, порівняти класифікацію В.В.Ковальова зі класифікацією, що передбачена чинним законодавством, то не важко дійти до висновку, що довгострокова оренда – це аналог фінансовій оренді згідно П(С)БО 14 «Оренда», у якій беруть участь дві сторони, а фінансова оренда – угода між трьома особами, що закріплена у вітчизняному законодавстві під назвою

«лізинг». Тому, така класифікація не може знайти своє місце в українському бухгалтерському обліку, оскільки вона об'єднує не тільки орендні, але й лізингові відносини. Більш детальний аналіз спеціалізованої літератури [1-55] з питань особливостей обліку фінансової оренди представлено в Додатку Д.

Дослідження класифікації оренди показало, що єдиної, універсальної системи критеріїв для класифікації орендних операцій у бухгалтерській практиці не існує.

На практиці через складність визначення наведених складових розрахунків ставки відсотка відносно зазначених компонентів загалом не проводиться, а вибирається вже з існуючих відсоткових ставок залежно від об'єкта обліку. Відтак, для розрахунку теперішньої вартості мінімальних орендних платежів використовують відсоткову ставку, зазначену в договорі оренди, або ставку по позикових коштах.

Проведене дослідження дало змогу дійти наступних висновків. 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.

Класифікація орендних операцій для потреб обліку дозволить не тільки правильно відобразити в обліку всі види оренди, але й розробити єдиний порядок їх відображення в обліку.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду та її розкриття у фінансовій звітності викладені в П(С)БО 14 «Оренда» та МСБО 17 «Оренда». Однак, оскільки МСБО є синтезом стандартів різних країн та покликаний розкривати методологію обліку в міжнародних масштабах, необхідно враховувати особливості

ведення обліку в Україні. Відповідно до П(С)БО 14 орендар відображає отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди (датою первісного визнання оренди) оцінкою: справедливою вартістю об'єкта або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

### **1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аудиту фінансової оренди основних засобів у ТОВ «Їжак Ресторация»**

Особливості організації та методології обліку на кожному конкретному підприємстві зумовлюються організаційно-правовою формою підприємства, типом оподаткування, видом діяльності та функціональними зв'язками між структурними підрозділами.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Їжак Ресторация» утворене 27 травня 2008 року. Засновниками підприємства виступають дві приватні особи (з частками по 15% у капіталі) та юридична особа ТОВ «Айланд Менеджмент» (з часткою в капіталі 70%). Котрі утворили статутний капітал в обсязі 160 тис. грн.. Обсяг статутного капіталу протягом всього періоду функціонування підприємства не змінювався.

Згідно даних Єдиного державного реєстру підприємств та організацій, ТОВ «Їжак Ресторация» здійснює наступні види діяльності:

- 56.10 Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування (основний);
- 46.17 Діяльність посередників у торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- 46.32 Оптова торгівля м'ясом і м'ясними продуктами;
- 81.22 Інша діяльність із прибирання будинків і промислових об'єктів;
- 81.29 Інші види діяльності із прибирання;

- 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- 56.21 Постачання готових страв для подій;
- 56.29 Постачання інших готових страв.

Основним напрямком роботи підприємства є організація виїзного харчування для груп осіб – туристичних, спортивних тощо. Штатний склад персоналу ТОВ «Їжак Ресторация» налічує 16 осіб: директор, бухгалтер, десять кухарів (котрі працюють позмінно), чотири помічника кухарів (котрі виконують функції офіціантів) та два водії (котрі також слідкують за станом автотранспорту та допомагають із вантажно-розвантажувальними роботами).

Підприємство застосовує загальну систему оподаткування, зареєстроване платником ПДВ, при цьому підпадає під ознаки малого підприємства та складає звітність за спрощеними формами. Зважаючи на незначний обсяг показників, представимо основні показники його господарської діяльності у формі агрегованої звітності про фінансово-майновий стан.

Для цілей аналізу фінансово-майнового стану обрано показники обсягу основних засобів, дебіторської та кредиторської заборгованості, нерозподіленого прибутку, доходу від реалізації продукції, її собівартості та чистого прибутку (збитку), оскільки саме вони слугують основою розрахунку більшості коефіцієнтів оцінки.

Результати діяльності ТОВ «Їжак Ресторация» за останні роки (2013р.-2017р.) узагальнено в табл.1.3. Таблиця сформована за допомогою інформації, що міститься у фінансовій звітності(Дод.А)

Із даних таблиці видно, що протягом аналізованого періоду (2013-2017рр.) сукупна вартість активів підприємства поступово знижувалась: на 1,65% у 2014 році в порівнянні з попереднім, на 27,2% у 2015 році та на 6,87% у 2017 році, окрім 2016 року, в якому варто відмітити суттєве зростання – на 39,66%. Розглянувши більш детально показники фінансової звітності (Додаток А), можна зазначити, що основною причиною такого

зростання є накопичення суттєвого обсягу грошових коштів на поточних рахунках – 111 тис. грн..

Важливими показниками, що свідчать про ефективність організації розрахункових операцій є обсяги, співвідношення та частка у загальній структурі валюти балансу дебіторської та кредиторської заборгованості. Із даних таблиці 1.3 видно, що обсяги таких заборгованостей є незначними, постійно змінюються (тобто не накопичуються), але суми поточної кредиторської заборгованості переважно перевищують дебіторську. Тобто, ТОВ «Їжак Ресторация» повільніше розраховується за товари, роботи, послуги, ніж отримує кошти від своїх клієнтів.

Протягом аналізованого періоду обсяг статутного капіталу ТОВ «Їжак Ресторация» залишався незмінним, але сукупна оцінка власного капіталу змінювалась за рахунок зміни нерозподіленого прибутку (накопиченого збитку). Важливим елементом оцінки фінансово-майнового стану є визначення показників фінансової автономії, котрий свідчить про забезпеченість підприємства власними коштами, джерелами утворення активів та здатність погашати власні зобов'язання. Варто відзначити також, що протягом 2013 – 2017 рр. підприємство ТОВ «Їжак Ресторация» не мало довгострокових зобов'язань, відповідно їх залучення (наприклад, у формі кредиту), можна вважати резервом нарощення власної потужності за умови зростання обсягів реалізації. Проаналізуємо коефіцієнт фінансової автономії ( $K_{\text{фа}}$ ) для ТОВ «Їжак Ресторация»:

$$K_{\text{фа}2013} = 228/243 = 0,94$$

$$K_{\text{фа}2014} = 205/239 = 0,86$$

$$K_{\text{фа}2015} = 138/174 = 0,79$$

$$K_{\text{фа}2016} = 232/243 = 0,95$$

$$K_{\text{фа}2017} = 211,3/226,3 = 0,93$$

Таблиця 1.3

## Основні показники господарської діяльності ТОВ «Їжак Ресторация» протягом 2013-2017 рр., тис. грн.

Показник	2013р	2014р	Відхилення		2015р	Відхилення		2016р	Відхилення		2017р	Відхилення	
			Абс.	Відносне , %		Абс.	Відносне , %		Абс.	Відносне , %		Абс.	Відносне , %
Основні засоби (залишкова вартість)	121	120	-1	-0,83	119	-1	-0,83	118	-1	-0,84	110,6	-7,4	-6,27
Первісна вартість основних засобів	192	198	6	3,13	223	25	12,63	192	-31	-13,90	193,7	1,7	0,89
Знос основних засобів	71	78	7	9,86	104	26	33,33	74	-30	-28,85	83,1	9,1	12,30
Запаси	7	22	15	214,29	8	-14	-63,64	5	-3	-37,50	3,7	-1,3	-26,00
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3	13	10	333,33	31	18	138,46	0	-31	-100,00	7,6	7,6	100,00
Інша поточна дебіторська заборгованість	9	2	-7	-77,78	13	11	550,00	6	-7	-53,85	0	-6	-100,00
Всього активів	243	239	-4	-1,65	174	-65	-27,20	243	69	39,66	226,3	-16,7	-6,87
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	68	45	-23	-33,82	-22	-67	-148,89	72	94	-427,27	51,3	-20,7	-28,75
Поточна кредиторська заборгованість	15	34	19	126,67	36	2	5,88	11	-25	-69,44	15,1	4,1	37,27
Всього пасив	243	239	-4	-1,65	174	-65	-27,20	243	69	39,66	226,3	-16,7	-6,87
Чистий дохід від реалізації продукції	520	349	-171	-32,88	276	-73	-20,92	544	268	97,10	447	-97	-17,83
Собівартість реалізованої продукції	269	134	-135	-50,19	112	-22	-16,42	291	179	159,82	236	-55	-18,90
Чистий прибуток (збиток)	88	18	-70	-79,55	23	5	27,78	4	-19	-82,61	-9,3	-13,3	-332,50

*Джерело: складено автором*



Розраховані коефіцієнти свідчать про високий рівень фінансової автономії ТОВ «Їжак Ресторация», тобто станом на 2017 рік, підприємство забезпечує власну діяльність на 93% за рахунок власних коштів. В попередні роки рівень фінансової автономії залишався стабільно високим, зниження помітне лише у 2015 році до рівня 0,79, котре у 2016 році нівельовано до показника в 0,95.

Обсяг доходів підприємства протягом аналізованого періоду постійно змінювався. Так у 2014 році він скоротився на 32,88% (171 тис. грн.), у 2015 році – на 20,92% (73 тис. грн.), проте вже у 2016 році вдалося досягти попереднього рівня доходів та відбулося зростання їх обсягу на 97,1% (268 тис.грн.), а от уже в 2017 році знов відбулося скорочення – на 17,83%. Відповідно, метою керівництва підприємства має стати збільшення доходів від основної діяльності в подальшому, оскільки, як свідчить попередній досвід, виробничих потужностей для цього достатньо.

Аналіз обсягу доходу варто проводити у порівнянні із собівартістю реалізованої продукції та чистим прибутком, як результатом діяльності. Собівартість реалізованої продукції ТОВ «Їжак Ресторация» змінювалася за аналогічною динамікою, але з іншими темпами приросту (скорочення). Так, у 2014 році обсяг собівартості скоротився на 50,19% в порівнянні з попереднім роком, у 2015 році скорочення склало 16,42%, у 2017 році – 18,9%. А от у 2016 році відбулося помітне зростання – на 159,82%. При цьому, варто відзначити, що в цьому ж періоді зростання обсягу доходів склало 97,1%. Тобто, система управління змінними витратами (котрі становлять основу зростання собівартості) є недостатньо ефективною.

Обсяги чистого прибутку ТОВ «Їжак Ресторация» є незначними, а у 2017 році підприємство отримало збитки від власної діяльності в сумі 9,3 тис.грн.. Порівняння динаміки доходів, собівартості продукції та чистого прибутку (збитку) представлено на рис. 1.1.

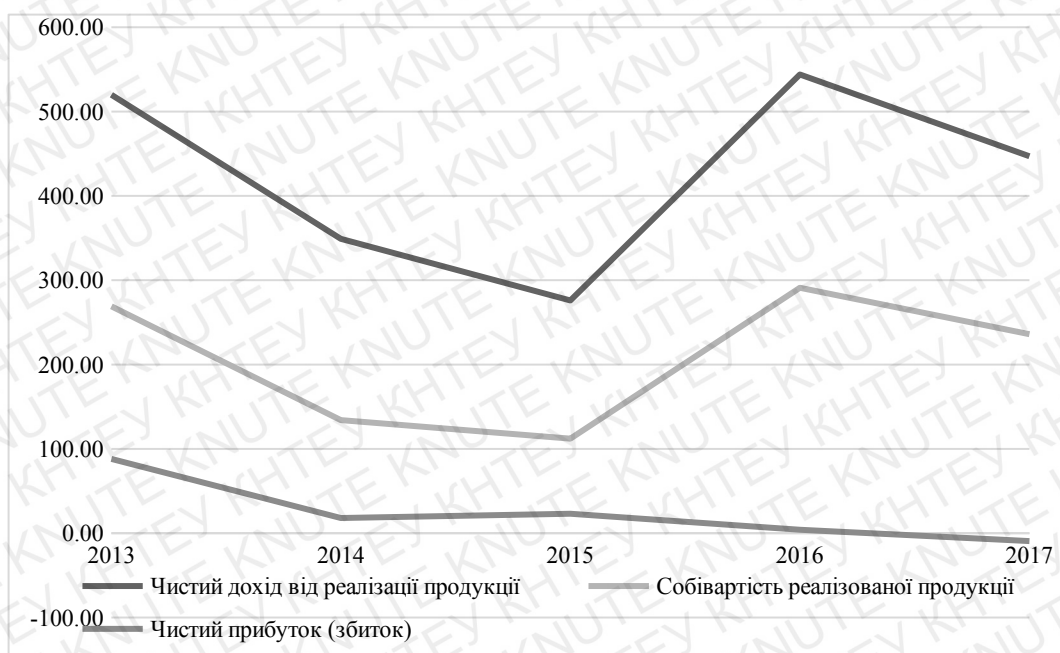


Рис. 1.1 Динаміка доходу від реалізації продукції, її собівартості та чистого прибутку (збитку) протягом 2013-2017рр. на ТОВ «Їжак Ресторация»  
Джерело: складено автором

Проаналізувавши фінансову звітність ТОВ «Їжак Ресторация» за 2017 рік (Дод. А) більш детально, можемо зазначити, що основною причиною збитковості діяльності є суттєві обсяги адміністративних витрат (67 тис. грн.), витрат на збут (121 тис. грн.) та інших операційних витрат (32,7 тис. грн.). Відповідно, саме оптимізація їх складу має стати основним резервом повернення прибутковості діяльності.

Основними показниками, що найбільш повно характеризують ефективність діяльності підприємства є коефіцієнти прибутковості та рентабельності.

Коефіцієнт прибутковості ( $K_{п.}$ ,  $K_{зб}$  – збитковості, для збитків 2017 року) ТОВ «Їжак Ресторация» складає (враховуємо, що нематеріальних активів протягом аналізованого періоду підприємство не мало):

$$K_{п2013} = 88 / 243 = 0,362$$

$$K_{п2014} = 18 / 239 = 0,075$$

$$K_{п2015} = 23 / 174 = 0,132$$

$$K_{п2016} = 4 / 243 = 0,016$$

$$K_{362017} = -9,3 / 226,3 = -0,041$$

Розраховані показники свідчать, що на кожну гривню вартості активів ТОВ «Їжак Ресторация» у 2013 році підприємство отримувало 36,2 копійки чистого прибутку, у 2014 році – 7,5 копійок, у 2015 році – 13,2 копійки, у 2016 році – 1,6 копійки, а у 2017 році – 4,1 копійки збитку. Відповідно, керівництво ТОВ «Їжак Ресторация» повинно зосередити зусилля на нарощенні доходів та скороченні поза виробничих витрат на тлі оптимізації собівартості виготовленої продукції.

Важливим показником, що характеризує прибутковість та ділову активність підприємства є оборотність необоротних активів ( $K_{06}$ ):

$$K_{062013} = 520 / 121 = 4,298$$

$$K_{062014} = 349 / 120 = 2,908$$

$$K_{062015} = 276 / 119 = 2,319$$

$$K_{062016} = 544 / 118 = 4,610$$

$$K_{062017} = 447 / 110,6 = 4,041$$

Розраховані показники свідчать, що протягом аналізованого періоду рівень обертання необоротних активів був вищим за мінімально допустиме значення (1) – від 2,319 до 4,610 обертів на рік. При цьому, варто зважати на вид діяльності ТОВ «Їжак Ресторация» (громадське харчування) та те, що більшість основних засобів використовується на умовах оренди, то отримані показники саме для даного підприємства (без порівняння із середніми по галузі) можна вважати заниженими. Відповідно, збільшення обсягів реалізації (а відповідно – доходів) є неодмінною умовою забезпечення прибутковості діяльності.

Аналіз показників рентабельності ТОВ «Їжак Ресторация» дозволить виявити додаткові резерви нарощення чистого прибутку. Першим показником визначимо рентабельність продажів ( $P_{пр}$ ):

$$P_{\text{пр}2013} = 88 / 520 * 100\% = 16,9\%$$

$$P_{\text{пр}2014} = 18 / 349 * 100\% = 5,2\%$$

$$P_{\text{пр}2015} = 23 / 276 * 100\% = 8,3\%$$

$$P_{\text{пр}2016} = 4 / 544 * 100\% = 0,7\%$$

$P_{\text{пр}2017}$  – показники рентабельності в умовах збитків розраховувати недоречно

Розраховані показники рентабельності продажів є дуже низькими для галузі громадського харчування. Лише у 2013 році даний показник склав 16,9%, а в подальшому суттєво знизився. Відповідно, частка чистого прибутку в обсягах доходів ТОВ «Їжак Ресторация» є дуже низькою, що знов таки підтверджує потребу в оптимізації складу витрат.

Для цілей аналізу напрямків такої оптимізації можемо визначити показник рентабельності основної діяльності ( $P_{\text{од}}$ ), розрахунок котрого ґрунтується на порівнянні чистого прибутку із обсягами собівартості та збутових витрат:

$$P_{\text{од}2013} = 88 / (269+170) * 100\% = 20,0\%$$

$$P_{\text{од}2014} = 18 / (134+98) * 100\% = 7,8\%$$

$$P_{\text{од}2015} = 23 / (112+79) * 100\% = 12,0\%$$

$$P_{\text{од}2016} = 4 / (291+146) * 100\% = 0,9\%$$

$P_{\text{од}2017}$  – показники рентабельності в умовах збитків розраховувати недоречно

Розраховані показники свідчать, про недостатній рівень рентабельності основної діяльності, окрім 2013 року. Тобто, скорочення витрат на збут має стати основним резервом нарощення прибутків підприємства ТОВ «Їжак Ресторация».

Підсумковим показником рентабельності є коефіцієнт рентабельності активів ( $P_a$ ):

$$P_{a2013} = 88 / 243 * 100\% = 36,2\%$$

$$P_{a2014} = 18 / 239 * 100\% = 7,5\%$$

$$P_{a2015} = 23 / 174 * 100\% = 13,2\%$$

$$P_{a2016} = 4 / 243 * 100\% = 1,6\%$$

$P_{a2017}$  – показники рентабельності в умовах збитків розраховувати недоречно

Розраховані показники свідчать про суттєве зниження показників рентабельності активів підприємства ТОВ «Їжак Ресторация». В результаті аналізу виявлено, що найкращі показники ефективності діяльності притаманні 2013 року, відповідно керівництво може використовувати дані щодо структури доходів і витрат цього періоду можуть стати орієнтовними для планування подальшої діяльності.

Особливості організації облікової роботи та здійснення обліку окремих операцій визначається положеннями Наказу про облікову політику ТОВ «Їжак Ресторация». Особливості змісту даного наказу зумовлені формою власності підприємства, його організаційно-правовою формою, видом діяльності, формою оподаткування та нормами чинного законодавства. Зокрема, наказом про облікову політику ТОВ «Їжак Ресторация» визначено особливості відображення та документування окремих аспектів обліку за різними об'єктами. В тому числі визначено, що оцінка вибуття запасів здійснюється за методом ідентифікованої собівартості, а їх одиницею аналітичного обліку слугує окремий кілограм за кожним видом. Облік транспортно-заготівельних витрат, згідно даного наказу, здійснюється на окремому спеціалізованому рахунку, а їх розподіл – за кожною партією. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обираються відповідно до норм Податкового кодексу України.

Даним наказом також визначено склад та вартісні ознаки малоцінних та швидкозношуваних предметів. До їх складу віднесено частину посуду, миючі й дезинфікуючі засоби та ганчірки спеціального призначення, форму кухарів, за умови, що їх вартість не перевищує 1000,00 грн. Наказом про облікову політику ТОВ «Їжак Ресторация» визначено також склад і порядок розподілу загальновиборничих витрат. Зокрема до них віднесено витрати з оплати комунальних послуг та оренди приміщення кухні; розподіл їх здійснюється на основі вартості окремих замовлень, що були реалізовані. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції та послуг з доставки і виїзного обслуговування замовлень включає вартість запасів (продуктів), одноразового посуду, затрати робочого часу, палива, використання автотранспорту тощо. Даним наказом також визначено періодичність проведення інвентаризації (один раз на рік), проведення переоцінки активів (за умови відхилення залишкової вартості від справедливої більш ніж на 10%), порядок списання та ліквідації активів (за рішенням спеціально створеної внутрішньої комісії). Для обліку витрат на ТОВ «Їжак Ресторация», виходячи із змісту наказу про облікову політику, слугують одночасно рахунки 8-го і 9-го класів. Робочий план рахунків слугує додатком до Наказу про облікову політику ТОВ «Їжак Ресторация». Інші положення наказу про облікову політику ТОВ «Їжак Ресторация» є типовими, не мають прямого відношення до особливостей його діяльності та носять несуттєвий характер.

Облік фінансової оренди у орендаря та орендодавця відрізняється. Так, одним із основних завдань бухгалтерського обліку фінансової оренди є класифікація та розподіл фінансових витрат орендарем. Фінансові витрати орендар ТОВ «Їжак Ресторация» відображає за дебетом субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» та кредитом субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». Однак на субрахунку 684 обліковують нарахування й інших відсотків, наприклад за кредит. Тому для обліку (фінансових витрат) пропонуємо для ТОВ «Їжак Ресторация» вводити

окремий аналітичний рахунок 6841 «Розрахунки з фінансової оренди», що забезпечить належну деталізацію інформації.

Дослідивши фінансові показники ТОВ «Їжак Ресторация» та особливості його облікової політики, розглянемо взаємозв'язки засновників даного Товариства, користуючись можливостями ЄДРПО (рис. 1.2).

Отже, в результаті аналізу показників господарської діяльності ТОВ «Їжак Ресторация» виявлено, що підприємство у 2017 році стало збитковим, хоча у попередніх періодах отримувало прибуток. Структура активів та пасивів підприємства є надійною та свідчить про високий рівень фінансової автономії. Відповідно, залучення довгострокового кредиту чи позики може стати резервом розвитку підприємства.

Основні засоби підприємства поступово оновлюються завдяки їх залученню на умовах фінансової оренди, проте це призводить до того, що при визнанні первісної вартості активів одночасно в обліку визнається і нарахований за ними знос. Таким чином, загальна зношеність активів складає близько 40% протягом всього аналізованого періоду.

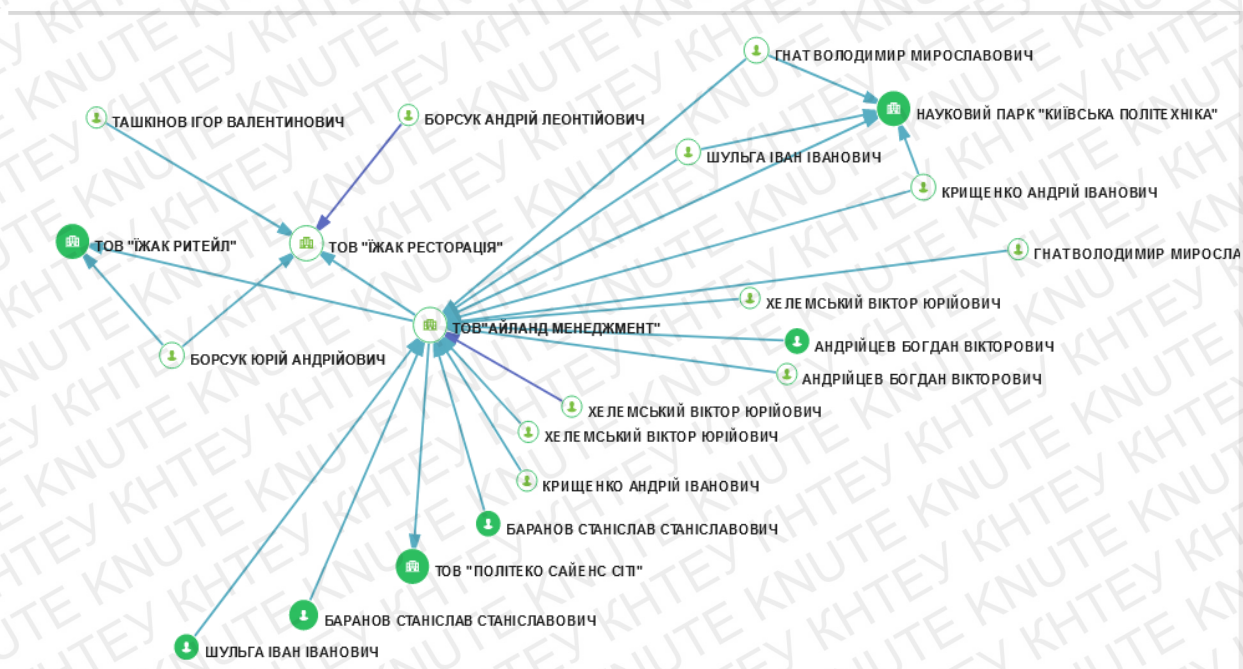


Рис. 1.2 Взаємозв'язки засновників ТОВ «Їжак Ресторация» відносно інших юридичних осіб

Джерело: складено автором

Підприємство ТОВ «Іжак Ресторация» має систему постійних клієнтів та постійно залучає нових. Це дозволяє отримувати суттєві обсяги доходів від основної діяльності, але недостатня ефективність управління витратами призводить або до низького обсягу чистого прибутку або взагалі до збитковості, як у 2017 році.

## **Висновки до розділу 1**

1. Огляд літературних джерел характеризує наявність значної кількості підходів до визначення оренди, що засвідчує складність цього виду діяльності і недостатнє його теоретичне вивчення. Різні підходи до трактування сутності категорії «оренда» має не тільки теоретичне, а і прикладне значення, зокрема для практичного регулювання орендних відносин нормативно-правовими актами. Варто звернути увагу на той факт, що більшість авторів при визначенні оренди виходять з положень нормативно-правових актів, проте й у цих документах мають місце різні підходи.

2. В нормативно-правових актах України відсутня єдність щодо визначення сутності фінансової оренди: деякі прирівнюють її до лізингу, в інших – це все ж різні поняття. Цивільним, Господарським та Податковим Кодексами виділені всі необхідні ознаки фінансового лізингу. А Законом України «Про фінансовий лізинг» означені його особливості здійснення. Національні стандарти бухгалтерського обліку, котрі в даному питанні відповідають міжнародним, все ж користуються поняттям та сутністю оренди, в т.ч. фінансової.

3. Особливості організації та методології обліку на кожному конкретному підприємстві зумовлюються організаційно-правовою формою підприємства, типом оподаткування, видом діяльності та функціональними зв'язками між структурними підрозділами. ТОВ «Іжак Ресторация» здійснює



фінансову оренду виробничого обладнання на регулярній основі. Так, частина обладнання вже викуплена. Приміщення ж для господарювання орендуються на операційних умовах.

## **РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

### **2.1. Організація обліку фінансової оренди основних засобів**

Особливості організації обліку визначаються формою його ведення. На підприємстві ТОВ «Їжак Ресторация», зважаючи на застосування загальної системи оподаткування та реєстрацію платником ПДВ, застосовується автоматизована система обліку. При цьому, оскільки підприємство є малим, директор, виконуючи функції бухгалтера, не застосовує комплексних автоматизованих бухгалтерських продуктів, а керується особливостями журнальної форми обліку.

Для забезпечення операційної діяльності на ТОВ «Їжак Ресторация» застосовуються можливості програмного продукту М.Е.Doc. Для формування податкової звітності застосовується продукт OPZ FreeZvit, а для її відправки на шлюзи ДФС – поштовий компонент комплексу Sonata.

Завдяки можливостям програмного продукту М.Е.Doc, після формування первинних документів, формуються регістри бухгалтерського обліку – аналітичного та синтетичного. Регістри аналітичного обліку призначені для відображення господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка. За допомогою цих регістрів на ТОВ «Їжак Ресторация» забезпечується контроль за наявністю і змінами кожного виду господарських засобів, їх джерел, розрахунками з кожним дебітором і кредитором та ін. Записи в регістри аналітичного обліку роблять більш детально, дають пояснювальний текст, у якому розкривають зміст операції, вказують натуральні і трудові вимірники по відображуваній операції.

Для аналітичного обліку орендних операцій на ТОВ «Їжак Ресторация» відкрита окрема відомість, в якій по кожному орендодавцю відображають такі показники:

- прізвище (або назва підприємства), власника основного засобу, що надано в оренду;
- дата взяття в оренду;
- підстава взяття на облік;
- примітки щодо припинення договору оренди або його змін.

Журнальна форма бухгалтерського обліку, яка використовується на ТОВ «Іжак Ресторация», передбачає використання спеціалізованої системи таблиць, котрі використовуються для групування даних і формують облікові регістри – журнали ордери та відомості до них.

На підставі одержаних та оформлених первинних документів бухгалтер складає відповідну кореспонденцію рахунків, котра записується у формі суми операції на перетині відповідних граф та рядків відповідної відомості, що уособлюють у собі синтетичні рахунки обліку. Часто на підприємстві на регулярній основі здійснюються однотипні операції у значній кількості. В такому випадку їх попередньо групують та сумують, а лише потім переносять отримані дані в журнал.

Таким чином, застосування журнальної форми обліку передбачає поєднання елементів хронологічного та систематичного обліку, що і виправдовує етимологію назви відповідної форми: журнальна – відбиває часову послідовність записів та передбачає визначення оборотів та підсумків за рахунками за місяць.

Основним первинним документом в обліку орендних операцій виступає договір, котрим визначаються усі основні елементи відносин між орендарем та орендодавцем.[17] При цьому, невідмовна оренда угода – це тип орендної угоди, який може бути скасований за дотримання таких умов: непередбачена подія або погоджене з орендарем переукладання угоди щодо цього ж об'єкту чи аналогічного на умовах, що задовольняють обидві сторони.

При цьому, такою угодою встановлюються мінімальні орендні платежі, тобто ті, котрі орендар зобов'язаний сплачувати весь період оренди (за

вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), але при цьому збільшені в орендодавця на частку ліквідаційної вартості активу, так само, як і в орендаря.

Регістрами аналітичного обліку оренди на ТОВ «Їжак Ресторация» є копія інвентарної картки або витяг з інвентарної картки, що надається бухгалтерією орендодавця.[11] В орендаря ці картки зберігаються окремо і обліковуються основні засоби за інвентарними номерами орендодавця.

На кожен прийнятий об'єкт основних засобів комісією в експлуатаційному призначенні наказом керівника ТОВ «Їжак Ресторация» складається акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, в якому вказується початкова вартість об'єкта, коротка техніко-економічна характеристика та місце експлуатації. До акта додається технічна документація об'єкта.

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, який наноситься на об'єкт (стійкою фарбою, прикріплення металевого жетону) та в подальшому проставляється в усіх документах, які оформляють рух основних засобів. Цей інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь термін експлуатації і не змінюється. На кожен об'єкт відкривається інвентарна картка. Вона є реєстром аналітичного обліку. У картці проставляється назва і номер об'єкту основних засобів, номер акту та дата прийняття, первісна вартість, норма амортизації, коротка характеристика, а також робляться відмітки про ремонт та переміщення[28].

На однотипні об'єкти невеликої вартості, які надійшли до ТОВ «Їжак Ресторация» в одному місяці та мають однакову вартість, дозволяється відкривати одну інвентарну картку.

Для забезпечення збереженості інвентарні картки реєструють в спеціальних інвентарних описах: записи здійснюються по класифікаційних групах основних засобів. Зареєстровані в описах картки зберігають в картотеці, де розміщують по класифікаційних групах та за місцем

експлуатації. Картки недіючих основних засобів (тих, що зберігаються в запасі та знаходяться на консервації) розміщують окремо.

По місцях використання об'єкту основного засобу ведуть облік в інвентарних описах, в яких є короткі відомості про об'єкти, які знаходяться в експлуатації.

Внутрішнє переміщення основних засобів (з різних кухонь) оформляють актом прийому-передачі ОЗ, які складаються у 2-х примірниках: 1 - передається в бухгалтерію та служить основою для запису в інвентарній картці і для перенесення її в картотеці по новому місцю використання об'єкту; на основі 2-го робиться запис в інвентарному списку про вибуття об'єкту основних засобів.

Щомісячні дані інвентарних карток на ТОВ «Їжак Ресторация» на об'єкти, що надійшли записуються у картки обліку руху основних засобів, які ведуться в розрізі їх груп. Ці картки замінюють аналітичні відомості по рахунку 10 «Основні засоби», тому їх підсумок щомісяця звіряють з результатами синтетичного обліку. Вибуття ОЗ оформляється актом на списання.

ТОВ «Їжак Ресторация» орендує приміщення кухні в м. Київ на умовах операційної оренди, а все виробниче обладнання – на умовах фінансової. Так, поступово вже викуплено холодильники, професійні розділочні поверхні з харчової нержавіючої сталі та морозильні камери. Вартість пароконвектомату, духових шаф, варильної поверхні та посудомийної машини ще не погашені.

Об'єкт, отриманий у фінансову оренду ТОВ «Їжак Ресторация», в системі бухгалтерського обліку повинен відображатися у складі його активів за спеціально встановленою вартістю: меншою з двох (за принципом обачності) – справедливою або сукупною оцінкою мінімальних орендних платежів за теперішньою вартістю. Так само (в ідентичній сумі) визначаються в обліку зобов'язання з оренди.

При отриманні об'єкта у фінансову оренду основними завданнями організації обліку таких об'єктів є:

1. Відображення суми мінімальних орендних платежів. Мінімальні орендні платежі включають дві складові: фінансові витрати; плата за устаткування, що дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди (компенсація вартості устаткування).

Розмір мінімальних орендних платежів розраховують виходячи з показника справедливої вартості об'єкта оренди і орендної ставки відсотка за наступною формулою:

$$A = \frac{TBA}{\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n}\right):i} \quad A = \frac{TBA}{\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n}\right):i}, \quad (2.1)$$

де  $A$  - сума мінімальних орендних платежів, яка сплачується регулярно;  
 $TBA$  - теперішня вартість мінімальних орендних платежів (справедлива вартість об'єкта оренди);

$n$  - кількість періодів, за які сплачується орендна плата;

$i$  - ставка відсотка для вказаного періоду.

2. Відображення розміру фінансових витрат за кожний період. Загальний розмір фінансових витрат (для орендаря) визначається як різниця між сумою мінімальних орендних платежів і справедливою вартістю об'єкта фінансової оренди.

Фінансові витрати для ТОВ «Їжак Ресторация» в кожному з періодів визначають за наступною формулою:

$$\Phi_{\text{вi}} = \frac{\text{КЗ} * i}{100}$$

$$\Phi_{\text{вi}} = \frac{\text{КЗ} * i}{100}$$

(2.2)

де  $\Phi_{\text{вi}}$ - фінансові витрати  $i$ -го періоду;

КЗ - залишок зобов'язань перед орендодавцем на початок  $i$ -го періоду;

$I$  - орендна ставка відсотка за  $i$ -й період.

Фінансові витрати відображають тільки в сумі, що відноситься до звітнього періоду.

3. Відображення плати за устаткування. Плата за устаткування визначається як різниця між сумою мінімальних орендних платежів і розміром фінансовий витрат. Плата за устаткування відображається в обліку при отриманні об'єкта в загальній сумі за весь термін оренди.

4. Вибір методу амортизації, визначення періоду очікуваного використання об'єкта. Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є:

- термін корисного використання - під час переходу права власності;
- найменший з двох періодів - або термін корисного використання, або термін оренди.

Так, на початку 2016 року ТОВ «Їжак Ресторация отримало у фінансову оренду комплекс термічної обробки (варильна поверхня – духовка шафа – гриль) на 3 роки, по завершенню яких право власності переходить до орендаря. Справедлива вартість комплексу обладнання на момент укладення угоди становила 100 000,00 грн (суму заокруглено). Орендна ставка відсотка складає 30% річних (15% за півріччя). За умовами договору оренди мінімальні орендні платежі підприємство отримує 1 раз на півроку. Для розподілу фінансових витрат протягом періоду оренди необхідно скласти наступну таблицю:

1. Мінімальна сума орендних платежів за один період дорівнює :

$$A = 100000 / ((1 - 1 / (1 + 0,15)^6) : 0,15) = 26408,5 \text{ грн.}$$

2. Мінімальна сума орендних платежів за весь період дорівнює:

$$A = 26408,5 \times 6 = 158451 \text{ грн.}$$

3. Фінансові витрати за весь період дорівнюють:

$$ФВ = 158451 - 100000 = 58451 \text{ грн.}$$

4. Фінансові витрати за перший період дорівнюють:

$$ФВ1 = 100000 \times 15 / 100 = 15000 \text{ грн.}$$

5. Плата за устаткування за перший період дорівнює:

$$ПУ = 26408,5 - 15000 = 11408,5 \text{ грн.}$$

Аналогічно розраховуються фінансові витрати і плата за устаткування за кожним періодом (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Розрахунок орендних платежів ТОВ «Іжак Ресторация» за комплекс обладнання термічної обробки**

Дата (умовна)	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду, грн.
	Мінімальна сума орендних платежів, грн.	Фінансові витрати, грн.	Плата за устаткування , грн.	
01.01.2 016 р.				100000
30.06.2 016 р.	26408,5	15000	11408,5	88591,5



016 р.	31.12.2	26408,5	13288,7	13119,8	75471,7
017 р.	30.06.2	26408,5	11320,8	15087,7	60384,0
017 р.	31.12.2	26408,5	9057,6	17350,9	43033,1
018 р.	30.06.2	26408,5	6455,0	19953,5	23079,6
018 р.	31.12.2	26408,5	3328,9	23079,6	0
Разом		158451	58451	100000	

\* всі розрахунки проведені з урахуванням округлень

Джерело: складено автором

Узагальнити документальний супровід даної операції можемо у формі схеми документообороту за операціями з фінансової оренди (рис. 2.1).

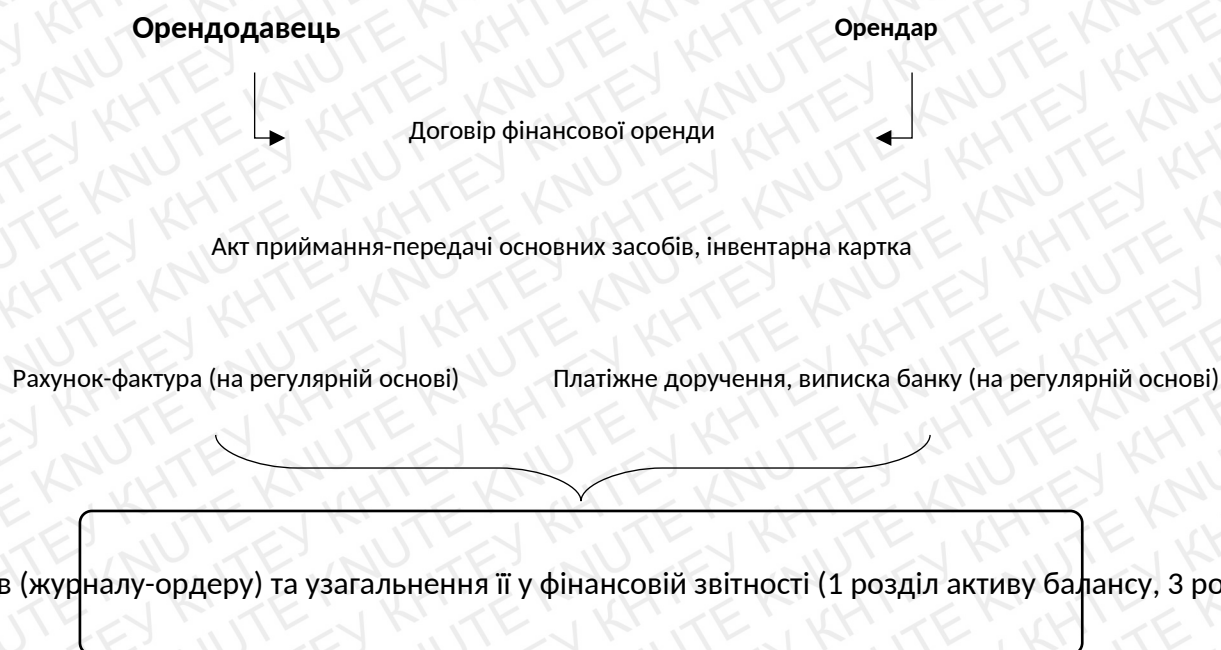


Рис. 2.1 Організація документообороту з обліку операцій фінансової оренди на ТОВ «Їжак Ресторация»

Джерело: складено автором

Слід відмітити, що вітчизняна практика ведення обліку орендних операцій разом із запозиченням зарубіжних методів ведення обліку даних

операцій зберегла елементи попереднього досвіду – наявність та використання рахунків позабалансового обліку, призначення яких полягає у розмежуванні юридично власного майна та майна, що використовується, але юридично не є власністю.

Таким чином, підвищення організації ведення аналітичного обліку орендних операцій дозволяє забезпечити підвищення ефективності накопичення, систематизації та збереження інформації про орендні операції, які суб'єкт господарювання виконує в процесі своєї господарської діяльності. Так як до орендних операцій відносяться як операції з отримання необоротного активу від орендодавця в тимчасове використання так і операції з передачі активу в тимчасове використання орендарю. Тому при проведенні підприємством значної кількості орендних операцій виникає необхідність в організації аналітичного обліку орендних операцій.

Аналітичні рахунки для ведення обліку орендних операцій мають відкриватися за наступними критеріями: за видом оренди (операційна та фінансова), за об'єктом оренди, за терміном дії орендного договору, за контрагентами (орендодавцем чи орендарем) та іншими ознаками що притаманні орендним операціям.[11] Визначено, що аналітичний облік орендованих необоротних активів повинен надавати більше інформації про орендований актив та вид договору оренди (операційної чи фінансової), за яким цей актив був отриманий. Це обумовлено тим, що від виду оренди визначається спосіб відображення нарахованих орендних платежів, витрати на утримання об'єктів та ін. Проте, слід відзначити, що така деталізація орендованих об'єктів буде доцільною лише при значній кількості об'єктів, які були одержані в оренду, та при достатньому рівні автоматизації накопичення інформації.

Таким чином, наводячи висновки можна стверджувати, що оренда є досить важливим способом залучення додаткових фінансових ресурсів, а також одним з важливих факторів при обмеженій кількості фінансових

ресурсів підприємства і дозволяє оновити матеріально - технічну базу підприємства без використання інших фінансових послуг, що мають досить значну вартість в порівнянні з орендою. Також встановлено, що досить значна кількість аспектів ведення обліку операцій з оренди потребує вдосконалення, що в свою чергу підвищить ефективність облікового відображення операцій з оренди та оптимізує понесення витрат, що пов'язані з цими операціями.[9] Особливо це стосується порядку відображення орендованих необоротних активів на рахунках позабалансового обліку.

Отже, особливості організації обліку операцій з фінансової оренди на ТОВ «Іжак Ресторация» визначаються формою ведення бухгалтерського обліку на ньому та умовами відповідних договорів. Саме завдяки фінансовій оренді ТОВ «Іжак Ресторация» здійснює придбання необхідного виробничого обладнання.

## **2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування операцій з фінансової оренди основних засобів**

В сучасних умовах господарювання особливості бухгалтерського обліку доцільно розглядати в тісному зв'язку із податковим. Як уже зазначалося у першому розділі дослідження, в сучасному Українському законодавстві фінансову оренду прирівнюють до лізингу, незважаючи на деякі сутнісні та формальні відмінності таких операцій.

Предметом договору фінансового лізингу може бути неспоживна річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів [20, ст. 3].

Предметом лізингу не можуть бути:

- земельні ділянки та інші природні об'єкти;
- єдині майнові комплекси підприємств та їх відокремлені структурні підрозділи (філії, цехи, дільниці).

Майно, яке перебуває у державній (або комунальній) власності, щодо якого немає заборони на передачу в користування та/або володіння, також

може бути передано в лізинг у порядку, встановленому Законом України «Про фінансовий лізинг» [20].

Стосовно відображення отриманого в оренду об'єкта на рахунках обліку у національних та міжнародних положеннях бухгалтерського обліку відзначено, що такі об'єкти, як і всі інші операції повинні бути відображені відповідно до принципу превалювання сутності над формою. Тобто в системі рахунків має бути видно, що орендар в результаті укладання договору отримує усі ризики та економічні вигоди від використання, а в подальшому – володіння, активу протягом визначеного терміну, а також виникнення відповідних зобов'язань у встановленій сумі (котра на початку оренди приблизно дорівнює справедливій вартості активу) та пов'язані з ним фінансові витрати [8]. Тобто об'єкт оренди відображається на балансі того підприємства, яке отримує економічну вигоду від його використання, а не того, якому цей об'єкт формально належить.

Відповідно до П(С)БО 14 орендар відображає отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди (датою первісного визнання оренди) оцінкою: справедливою вартістю об'єкта або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів[10].

Для виконання першої умови щодо визнання майна на початок строку, взятого у фінансову оренду за справедливою вартістю (фактичною вартістю можливої реалізації об'єкта оренди), необхідна незалежна професійна оцінка або аналіз різноманітних відкритих джерел для самостійного визнання первісної вартості з використанням порівняльного методу. У свою чергу теперішня вартість мінімальних орендних платежів є їх вартістю в поточному періоді при їх зворотному перерахунку з майбутньої вартості[10]. Отже, це приведена шляхом дисконтування (тобто за допомогою дисконтної ставки) до поточного моменту вартість платежів, сплата яких очікується в майбутньому.

Дисконтом виступає орендна ставка відсотка, тобто ставка відсотка, при використанні якої теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди [7].

МСБО 17 «Оренда» містить норми, щодо яких застосовується ставка, передбачена договором оренди за умови її практичного визначення, інакше використовується приростна процентна ставка на позиковий капітал орендаря. Фактично один і той самий показник вартості об'єкта оренди на початок строку її використання розраховують, виходячи або з поточної його вартості при отриманні майна в оренду, або з майбутньої вартості з урахуванням відсотків, що будуть сплачені протягом усього строку оренди. Тому у зв'язку з трудомісткістю розрахунку справедливої вартості активу та теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів за умов наявності свідомої та достовірної інформації щодо їх величини, порівняння не є обов'язковим[10].

Крім того, твердження, зазначене в національному стандарті щодо співвідношення мінімальних орендних платежів та справедливої вартості орендованого активу (рівності або перевищення теперішньої вартості орендних платежів над справедливою вартістю об'єкта), не є коректним. Це пов'язано з практикою ведення обліку орендних операцій, де суми мінімальних орендних платежів (тих, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди за винятком вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати, збільшені на суму його гарантованої ліквідаційної вартості [7]), не перевищують справедливу вартість об'єкта оренди, а дорівнюють принаймні всій справедливій вартості. В іншому випадку це означатиме помилку в розрахунках або заниження орендної ставки відсотка. Підтвердженням цьому є положення, наведене в МСБО 17 «Оренда»: об'єкт фінансової оренди визнається орендарем як актив та зобов'язання за сумою, що дорівнює сумі справедливої вартості майна, отриманого в оренду на початку терміну

оренди. У випадку, коли такі суми нижчі за справедливу вартість, орендар відображає об'єкт оренди за сумами, що дорівнюють теперішній вартості мінімальних орендних платежів. Згідно з П(С)БО 14 «Оренда» мінімальні орендні платежі – це платежі, які підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені і для орендодавця, і для орендаря на суму їх гарантованої ліквідаційної вартості [7].

Відтак, за умови, що вартість придбання об'єкту на умовах фінансової оренди є нижчою ніж справедлива вартість, ТОВ «Їжак Ресторация», як орендар визначає мінімальні орендні платежі шляхом сумування платежів мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити за угодою на придбання об'єкта оренди.

ТОВ «Їжак Ресторация» виступає у відносинах фінансової оренди виключно орендарем. При отриманні об'єкта у фінансову оренду в обліку ТОВ «Їжак Ресторация» одночасно відображає його як актив за Дт субрахунків 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» і 641/ПДВ.

Орендар ТОВ «Їжак Ресторация» має право включити до первісної вартості об'єктів основних засобів, що придбаваються на умовах фінансової оренди всі ті елементи витрат, які передбачені п. 8 П(с)БО 7. Зокрема це витрати з монтажу, доставки та налагоджування цих об'єктів. Водночас визнаються і зобов'язання (Кт 531 «Зобов'язання з фінансової оренди») [23].

Далі на кожну дату балансу частину довгострокової заборгованості, термін погашення якої припадає на наступні 12 місяців, переводять до складу поточної (Дт 531 Кт 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»). Погашення заборгованості відображають записом Дт 611 Кт 311.

Так само, як і доходи, витрати орендаря щодо об'єктів фінансової оренди класифікуються фінансовими і складаються з різниці між сумою

мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта, за якою його зафіксовано в обліку на початок терміну оренди [20, п.5].

Такі витрати відображають в обліку і звітності лише в сумі, що включається до звітного періоду. Витрати розподіляють між звітними періодами протягом строку оренди із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду. Приклад такого розподілу наведено у додатку 1 до П(с)БО 14. Якщо в договорі не зазначено орендну ставку відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Суму фінансових витрат за звітний період відображають за Дт 952 «Інші фінансові витрати» і Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», після чого фінансові витрати закривають записом: Дт 792 «Результат фінансових операцій» Кт 952.

Якщо ж відсотки підлягають капіталізації згідно з П(с)БО 31, то замість зазначеного запису роблять запис: Дт 15 «Капітальні інвестиції» Кт 952 [24].

Протягом періоду очікуваного використання активу орендар нараховує амортизацію об'єкта фінансової оренди.

Періодом очікуваного використання активу є:

- термін його корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря);
- або
- менший з двох періодів — термін оренди або строк корисного використання об'єкта (якщо угодою передбачено перехід права власності на об'єкт не передбачено).

Метод нарахування амортизації визначають згідно з П(с)БО 7. Цим стандартом керуються і при визначенні втрат від зменшення корисності об'єкта. Суму нарахованої амортизації відображають за Дт рахунків 15, 23, 91, 92, 93, 94 (залежно від напрямку використання об'єкта) і Кт субрахунку 131 «Знос основних засобів».

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), які призводять до збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від його використання, відображають як капітальні інвестиції, які включають до вартості об'єкта фінансової оренди (Дт 15 «Капітальні інвестиції» з наступним відображенням за Дт відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби»).

Так, наприклад ТОВ «Їжак Ресторация» на початку 2017 року уклало договір фінансової оренди автотранспортного засобу із спеціальним обладнанням для виїзного обслуговування громадського харчування. Термін оренди — чотири роки починаючи з 01.01.2017 р. Орендна ставка відсотка — 14 % річних. Мінімальні орендні платежі — 800 000 грн (200 000 x 4) сплачуються один раз на рік (31 грудня). Договірна вартість об'єкта — 582 742 грн, у тому числі ПДВ — 97 123,67 грн. Після закінчення терміну оренди право власності на обладнання переходить до орендаря.

Наведемо в таблиці 2.2 розподіл фінансових витрат орендаря за періодами.

Таблиця 2.2

**Розрахунок фінансових витрат орендаря у складі орендних платежів, грн**

Дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду
	мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	фінансові витрати <sup>1</sup>	за устаткування <sup>2</sup>	
1	2	3	4	5
01.01.2017 р.	—	—	—	582 742,00
31.12.2017 р.	200 000,00	81 583,88	118 416,12	464 325,88
31.12.2018 р.	200 000,00	65 005,62	134 994,38	329 331,50
31.12.2019 р.	200 000,00	46 106,41	153 893,59	175 437,91
31.12.2020	200 000,00	24 562,09 <sup>3</sup>	175 437,91	0



р.				
Усього	800 000,00	217 258,00	582 742,00	

<sup>1</sup>Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період.

<sup>2</sup>Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

<sup>3</sup>Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди (200 000,00 – 175 437,91).

*Джерело: складено автором*

В таблиці 2.3 представимо кореспонденцію рахунків з обліку такої операції.

Таблиця 2.3

**Облік на ТОВ «Іжак Ресторация» (у орендаря) отримання  
обладнання у фінансову оренду, грн**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано обладнання у фінансову оренду	152	531	485 618,33
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ ПДВ		97 123,67
3	Введено в експлуатацію обладнання	104	152	485 618,33
4	Переведено до складу поточної заборгованості частину довгострокової заборгованості	531	611	118 416,12 <sup>1</sup>
5	Нараховано амортизацію вартості обладнання за перший місяць оренди (сума умовна)	23 (91)	131	10 000,00
6	Нараховано лізинговий платіж у частині відсотків за користування майном за договором фінансової оренди	952	684	81 583,88 <sup>2</sup>
7	Сплачено лізинговий платіж:			
	у частині відшкодування вартості об'єкта фінансової оренди	611	311	118 416,12
	у частині відсотків за користування майном за договором фінансової оренди	684		81 583,88
8	Віднесено на фінансовий результат фінансові витрати в сумі відсотків за користування майном за договором фінансової оренди	792	952	81 583,88

<sup>1</sup>Із гр. 4 табл. 2.2.

<sup>2</sup>Із гр. 3 табл. 2.2.

*Джерело: складено автором*

Перевагами договорів фінансової оренди є можливість повернення об'єкту орендодавцю. Розглянемо облік операції з повернення обладнання з фінансової оренди до закінчення терміну дії договору.

Припустимо, що сторонами договору фінансової оренди підписано додаткову угоду до договору (умови якого викладено в прикладі 4), на підставі якого орендар повертає обладнання орендодавцю через один рік без придбання на нього права власності. Об'єкт передають за ціною, яка дорівнює сумі несплачених лізингових платежів у частині компенсації вартості об'єкта лізингу — 464 325,88 грн (582 742,00 – 118 416,12) на момент повернення (гр. 5 табл. 3) (у тому числі ПДВ — 77 387,65 грн).

Балансова вартість обладнання на початок місяця, в якому об'єкт повертають орендодавцю, становила 365 618,33 грн (умовна), сума нарахованої амортизації – 120 000 грн (умовна). Облік цих операцій у орендаря наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Облік у орендаря повернення обладнання з фінансової оренди, грн**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебе т	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Переведено решту довгострокової заборгованості перед орендодавцем до складу поточної	531	611	464 325,88 <sup>1</sup>
2	Списано суму нарахованої амортизації обладнання при переведенні його в необоротний актив, утримуваний для продажу (сума умовна)	131	104	120 000,0 0
3	Переведено обладнання до складу необоротних активів, що утримуються для продажу	286	104	365 618,33
4	Повернено обладнання орендодавцю	377	712	464 325,88
5	Нараховано зобов'язання з ПДВ	712	641/ ПДВ	77 387,65 <sup>2</sup>
6	Списано балансову вартість повернутого об'єкта ОЗ	943	286	365 618,33
7	Відображено залік заборгованостей між орендарем та орендодавцем	611	377	464 325,88
8	Списано на фінансовий результат:			
	доходи від реалізації об'єкта ОЗ	712	791	386 938,23
	балансову вартість обладнання	791	943	365 618,33

<sup>1</sup>Із гр. 5 табл. 2.2.

<sup>2</sup>Базу оподаткування ПДВ визначають виходячи з продажною вартості обладнання, але не нижче його балансової вартості на початок періоду, в якому його повертають орендодавцю (п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу, категорія 101.07 ЗІР)

*Джерело: складено автором*

Податкові наслідки операцій з фінансової оренди, особливо в частині ПДВ, мають свої особливості (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Критерії фінансового лізингу (оренди) у податковому обліку**

№ з/п	Критерій	Примітки
-------	----------	----------

1	2	3
1	Об'єкт передають на строк, протягом якого амортизується не менше 75 % його первісної вартості.	Лізингоодержувач нараховує амортизацію об'єкта фінлізингу:  за ПБО 7 — якщо він не коригує фінрезультат на різниці;

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
	Орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт з подальшим переходом права власності за ціною, визначеною в договорі лізингу	за п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу — якщо він коригує фінрезультат на різниці в обов'язковому або добровільному порядку.
2	Балансова (залишкова) вартість об'єкта на момент закінчення дії договору становить не більше ніж 25 % його початкової вартості	Розрахунок амортизації і залишкової вартості об'єкта потрібно зробити при укладенні договору оренди й оформити його додатком до договору
3	Сума лізингових платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта (або перевищує її)	Розрахунок лізингових платежів потрібно зробити при укладенні договору оренди й оформити його додатком до договору
4	Майно, передане у фінлізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача. Після закінчення дії договору його не можуть використовувати інші особи, крім лізингоотримувача, виходячи з технологічних і якісних характеристик майна	Дану умову потрібно прописати в договорі фінансового лізингу

Незалежно від того, чи регулює пп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу орендну операцію, під час укладання договору сторони мають право визначити її як оперативний лізинг. Перекваліфікувати угоду у фінлізинг заборонено. Тому якщо сторони хочуть відобразити у податковому обліку орендні операції за правилами оперативного лізингу, вони повинні зафіксувати це в договорі.

*Джерело: складено автором*

Також пп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу надано визначення терміна «строк фінансового лізингу»: це передбачений лізинговим договором строк, який починається з дати передання ризиків,

пов'язаних із зберіганням або використанням майна або права на отримання будь-яких вигід чи винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-яких інших прав, що впливають із прав на володіння, користування або розпорядження таким майном, лізингоотримувачу (орендарю) та закінчується строком закінчення дії лізингового договору, включаючи будь-який період, протягом якого лізингоотримувач має право прийняти одноосібне рішення про продовження строку лізингу згідно з умовами договору [11].

Щодо лізингових платежів, то в частині компенсації вартості об'єкта це буде другою подією (за першою подією — передачею об'єкта — ПДВ було нараховано). Нарахування та сплата відсотків або комісій у складі лізингового платежу в рамках договору фінансового лізингу не є об'єктом оподаткування ПДВ [11].

Таким чином, можна дійти висновку, що в структурі лізингового платежу до бази оподаткування ПДВ не включаються платежі, які за своєю суттю є платежами за користування майном згідно з договором фінансового лізингу (оренди).

При поверненні об'єкта лізингоодержувачем — платником ПДВ така операція у нього є постачанням (пп. «а» пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14, пп. 196.1.2 п. 196.1 ст. 196 Податкового кодексу), і він нараховує зобов'язання. Відповідно у лізингодавця буде податковий кредит (пп. «а» п. 198.1, п. 198.3 ст. 198 Податкового Кодексу) виходячи з договірної вартості об'єкта [26] на підставі зареєстрованої ПН лізингоодержувача.

Отримання об'єкта фінансового лізингу на податковий облік лізингоодержувача ТОВ «Їжак Ресторация» не впливатиме.

Проте якщо лізингоодержувач розраховує різниці і коригує фінансовий результат згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу, то він повинен вести податковий облік об'єкта і визначати різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (пункти 138.1, 138.2 ст. 138 Податкового Кодексу) [11].

Сума лізингового платежу відображається у податковому обліку лізингоодержувача за правилами бухгалтерського обліку, коригувань фінансового результату при цьому не передбачено. Але є винятки, передбачені пунктами 140.1, 140.2 ст. 140 Податкового кодексу за операціями з пов'язаними особами — нерезидентами.

Повернення об'єкта лізингодавцю у лізингоодержувача прирівняно до його продажу. Якщо він визначає різниці і коригує фінансовий результат, то повинен відобразити у податковому обліку різниці за пунктами 138.1, 138.2 ст. 138 Податкового кодексу [11].

Датою збільшення податкового кредиту з ПДВ у лізингоодержувача для операцій фінансового лізингу є дата фактичного отримання об'єкта (п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу) [11].

Сума лізингового платежу в обліку лізингоодержувача не відображається. Повернення об'єкта лізингодавцю у лізингоодержувача є постачанням (пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу) і об'єктом оподаткування ПДВ (пп. «а» п. 185.1 ст. 185 Кодексу). Базу оподаткування визначають згідно з п. 188.1 ст. 188 Кодексу, дата виникнення зобов'язання — це дата передачі об'єкта [11].

Дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу, включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (пп. 164.2.5 п. 164.2 ст. 164 цього Кодексу). Підпунктом 170.1.4 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу передбачено, що такі доходи підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за ставкою, встановленою п. 167.1 ст. 167 Кодексу (тобто 18 %). Крім того, відповідно до п. 161 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір. Об'єктом оподаткування збором є доходи, визначені ст. 163 цього Кодексу, зокрема від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове

володіння та/або користування), ставка збору — 1,5 %. Порядок та строки сплати податку (збору) залежать від виду майна та статусу орендаря.

Фізична особа, яка отримує доходи від надання в оренду власного нерухомого майна (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під такою нерухомістю, чи присадибну ділянку) іншій фізичній особі, відповідно до норм Податкового кодексу є особою, відповідальною за повноту та своєчасність сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору до бюджету. Відповідно до пп. 170.1.2 п. 170.1 ст. 170 Кодексу об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеного в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди. Мінімальна сума орендного платежу визначається за методикою, що затверджується Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, що встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, на території яких вона розташована, та оприлюднюється у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади[8]

За результатами звітного податкового року орендодавець зобов'язаний подати податкову декларацію про майновий стан і доходи (далі — податкова декларація), в якій задекларувати суму отриманого доходу та визначити податкові зобов'язання з податку (збору). Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб, до 1 травня року, що настає за звітним, крім випадків, передбачених розділом IV Податкового кодексу (пп. 49.18.4 п. 49.18 ст. 49 Кодексу).[11] Строки сплати визначено п. 179.7 ст. 179 цього Кодексу, а саме: фізична особа зобов'язана самотійно до 1 серпня

року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації.

### **2.3. Узагальнення звітної інформації щодо операцій фінансової оренди основних засобів у орендаря**

Узагальнити усі розглянуті операції з обліку фінансової оренди можемо у формі елементів облікової інформації, що мають бути відображені у фінансовій звітності орендаря, тобто ТОВ «Їжак Ресторация»:

- вартість отриманих в оренду активів, хоча юридично право власності лишається за орендодавцем;
- пов'язані з орендою зобов'язання;
- фінансові витрати орендаря;
- витрати на підтримання активу в робочому стані;
- затрати на поліпшення активу, що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання;
- амортизація орендованих активів.

При цьому, згідно вимог МСФЗ, орендар повинен відображати в обліку також чисті інвестиції в оренду - валові інвестиції в оренду за вирахуванням отриманого фінансового доходу.[8] Окрім того, орендодавці в рамках розкриття звітності за фінансовою орендою повинні відображати:

- всі валові інвестиції, звірені з теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів до отримання на трьох відрізках часу;
- незароблений фінансовий дохід;
- накопичений резерв на безнадійну до стягнення дебіторської заборгованості;
- умовні орендні платежі, визнані як дохід;
- загальний опис значних орендних угод;



- негарантовану залишкову вартість.

На етапі обробки облікової інформації відбувається підрахунок підсумкових оборотів за журналами-ордерами, тобто обліковими регістрами. Регістром аналітичного обліку активів, отриманих у оренду, як уже зазначалося, є копія інвентарної картки, яку орендодавець додає до акта приймання-передачі орендованих об'єктів.

Облік заборгованості розрахунків за орендними операціями здійснюється у Журналі 3 та Відомостях аналітичного обліку 3.2, 3.3. У першому розділі Журналу 3 відображаються обороти за кредитом рахунків 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». У другому розділі Журналу 3 відображаються обороти за кредитом 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями». Відомості аналітичного обліку 3.2 (за рахунком 37) та 3.3 (за рахунком 63) підприємства можуть вести для окремих субрахунків, з наступним включенням підсумків таких відомостей до Журналу 3. Підсумкові залишки по рахунках, згідно з даними регістрів переносяться у відповідні форми та розділи фінансової звітності.

(Дод. А)

Що стосується відображення операцій з фінансової оренди у формах звітності, інших крім балансу, то в примітках до річної фінансової звітності відображається вартість основних засобів взятих в оренду, а також суми зносу основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності.

Але, на нашу думку, такий підхід дає досить обмежені можливості проаналізувати склад, структуру та ефективність використання об'єктів лізингу. Тому, ми пропонуємо внести до Приміток до річної фінансової звітності додаткову таблицю, яка б надавала більш детальну інформацію про об'єкти лізингу, оскільки вони є важливою складовою матеріально-технічної бази підприємства.[9] Зокрема має бути відображена інформація щодо здійснених (отриманих) платежів із оренди та/або суборенди, в котрих у

звітному періоді виокремлюють суми мінімальних орендних платежів, а також компоненти непередбаченої оренди за договорами невідмовної оренди та/або суборенди. Оренда як один з елементів облікового процесу на підприємствах відповідає критерію суттєвості, а відтак потребує розкриття її даних у звітності. Основною метою розкриття інформації за орендними операціями у бухгалтерській звітності є надання зовнішнім та внутрішнім користувачам повної, правдивої та неупередженої облікової інформації про фінансово-майновий стан, результати діяльності та рух грошових коштів, пов'язаних з орендою.[9] Для досягнення цієї мети орендар зобов'язаний розкрити рівень деталізації якісної та кількісної інформації про: відповідність угоди основним ознакам оренди; ідентифікацію основних складових оренди; класифікаційні ознаки орендних операцій; основні умови здійснення оренди та їх обмеження; наявність та рух отриманого об'єкта оренди; первісну (переоцінену) вартість об'єкта оренди; величину орендних платежів та їх складові; ставку дисконтування; амортизаційні відрахування; втрати від знецінення об'єкта оренди; наявні та погашені зобов'язання з оренди; сплачені грошові кошти; експлуатацію орендованого майна, його ремонт та поліпшення; витрати звітного періоду та ін [13].

Чітке відображення зазначених даних у фінансовій звітності сприятиме своєчасному та правильному прийняттю економічних рішень її користувачами з метою ефективного управління підприємством, а їх відсутність призведе до формування викривленої та упередженої облікової інформації. Розкриття інформації за орендними операціями відображено у затверджених на законодавчому рівні річних формах звітності ( Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів; Примітки до річної фінансової звітності).(Дод. А)

Однією з головних форм фінансової звітності, в якій наводяться дані щодо фінансово-майнового потенціалу підприємств, є Баланс (Звіт про фінансовий стан). Показники, наведені в Балансі, надають можливість

користувачам оцінити величину, склад та структуру активів підприємства, їх оборотність, ліквідність та ефективність використання, визначити наявність та зміни власного і позикового капіталу, дослідити фінансову стійкість та платоспроможність підприємства.

На формування системи показників бухгалтерського балансу впливають методика обліку господарських операцій, оцінка активів та зобов'язань. Порядок формування системи показників бухгалтерського балансу орендаря на основі методичного забезпечення фінансового обліку залежить від класифікації орендних операцій.

Облікова інформація щодо отримання, експлуатації, проведення ремонтів та поліпшень, сплати (нарахування) орендного платежу та повернення орендованого майна впливає на склад та структуру активів і пасивів підприємства, а тому відноситься до першого, другого розділів активу та другого, третього розділів пасиву балансу залежно від класифікації орендних операцій. Облікові процеси, що виникають при укладанні договору оренди в бухгалтерському балансі, впливають на: первісну (переоцінену) вартість орендованого активу; суми зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів (для розрахунку залишкової вартості необоротних активів); гроші та їх еквіваленти; витрати майбутніх періодів; довгострокові зобов'язання з оренди; поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями та товарами, роботами, послугами; інші поточні зобов'язання; розрахунки з бюджетом. При отриманні об'єкта на умовах фінансової оренди, орендар повинен відобразити у бухгалтерському балансі залишкову вартість орендованого необоротного активу. Узагальнення інформації про наявність та рух орендованого необоротного активу на балансі орендар відображає у рядках 1010 "Основні засоби" за залишковою вартістю. Розрахунок залишкової вартості орендованого активу здійснюють на основі коригування первісної (переоціненої) вартості на суму зносу (накопиченої амортизації). Додатково розкривається стисла інформація про укладені договори оренди, зокрема компоненти визначення

непередбачених орендних платежів; наявність та умови вибору між поновленням або придбанням активу і застереження щодо зміни цін; обмеження, передбачені орендними угодами. П(с)БО 14 містить різні вимоги до розкриття інформації про оренду щодо орендодавців та орендарів за видами орендних угод (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Відображення операцій з фінансової оренди у примітках до річної фінансової звітності**

Розкриття інформації у Примітках до фінансових звітів	
1	2
<b>Орендарем</b>	
<b>щодо фінансової оренди</b>	<b>щодо операційної оренди</b>
Первісна (переоцінена) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу	-
Загальна сума мінімальних орендних платежів та їхня теперішня вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: <ul style="list-style-type: none"> <li>- до одного року;</li> <li>- від одного до п'яти років;</li> <li>- більше п'яти років.</li> </ul>	Загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: <ul style="list-style-type: none"> <li>- до одного року;</li> <li>- від одного до п'яти років;</li> <li>- більше п'яти років</li> </ul>
Непередбачена орендна плата, включена у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів)	-
Сума майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди	Загальна сума 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
<p>Стислі дані щодо чинних орендних угод, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- показники, які застосовуються для розрахунку непередбаченої орендної плати;</li> <li>- наявність та умови вибору між поновленням орендної угоди чи придбанням активу та застереження щодо зміни цін;</li> <li>- обмеження, передбачені орендними угодами</li> </ul>	

Отже, інформація щодо фінансової оренди основних засобів представлена у фінансовій звітності орендаря в повному обсязі та презентативній формі.

## Висновки до розділу 2

1. Особливості організації обліку визначаються формою його ведення. На підприємстві ТОВ «Їжак Ресторация», зважаючи на застосування загальної системи оподаткування та реєстрацію платником ПДВ, застосовується автоматизована система обліку. При цьому, оскільки підприємство є малим, директор, виконуючи функції бухгалтера, не застосовує комплексних автоматизованих бухгалтерських продуктів, а керується особливостями журнальної форми обліку. Для забезпечення операційної діяльності на ТОВ «Їжак Ресторация» застосовуються можливості програмного продукту М.Е.Дос. Для формування податкової звітності застосовується продукт OPZ FreeZvit, а для її відправки на шлюзи ДФС – поштовий компонент комплексу Sonata.

2. При отриманні об'єкта у фінансову оренду основними завданнями організації обліку таких об'єктів є: відображення суми мінімальних орендних платежів; відображення розміру фінансових витрат за кожний період; відображення плати за устаткування; вибір методу амортизації, визначення періоду очікуваного використання об'єкта. Організація обліку операцій фінансової оренди передбачає комплекс спеціалізованих первинних документів, що ґрунтуються на договорі оренди та формах обліку основних засобів, а також облікових реєстрів.

3. Для обліку операцій з фінансової оренди планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією щодо його застосування передбачено комплекс спеціалізованих субрахунків, котрі в достатній мірі задовольняють потреби системи синтетичного та аналітичного обліку.

4. Інформація щодо фінансової оренди основних засобів представлена у фінансовій звітності орендаря в повному обсязі та презентативній формі, зокрема, у складі активу балансу, у складі витрат та у спеціалізованій таблиці приміток до річної фінансової звітності.

### **Розділ 3 Методика аудиту фінансової оренди основних засобів на ТОВ «Їжак Ресторация»**

#### **3.1 Джерела, основні показники, методичні прийоми та процедури аудиту фінансової оренди основних засобів**

Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация» при своєму створенні практично не мало основних засобів. Способом їх придбання було обрано саме фінансову оренду, як можливість поступово створити власну виробничо-технічну основу діяльності, одразу працюючи на ній та повертаючи вкладені кошти. Відповідно, керівництву підприємства дуже важливо адекватно оцінювати фінансові ризики та терміни окупності майна, котре придбається на умовах фінансової оренди, оскільки щомісячний платіж в такому випадку має два компоненти: вартість майна та плата за його користування.

Очевидно, що серед найважливіших факторів збільшення обсягів виробництва та реалізації товарів, робіт, послуг є забезпеченість підприємств основними засобами у необхідній кількості й асортименті та повніше їх використання. При недостатній озброєності основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами підприємство-орендар може укласти договір оренди об'єктів з орендодавцем.

Аудит орендних операцій має на меті підтвердження повноти та достовірності їх облікового відображення та відповідних показників фінансової звітності.[67] Для цих цілей аудиторю необхідно, на нашу думку, сконцентрувати увагу на трьох взаємопов'язаних блоках інформаційних джерел на ТОВ «Їжак Ресторация»:

- документи, що супроводжують орендні відносини: договір оренди та акти приймання-передачі майна, договір про передачу майна по завершенню терміну фінансової оренди;
- документи, що супроводжують облік приймання та використання об'єктів основних засобів: первинні документи обліку основних засобів (акти

обстеження, акти введення в експлуатацію, інвентарні описи та картки, інші форми ОЗ), нарахування амортизації (відомості та журнали), реєстри синтетичного балансового та позабалансового обліку;

- документи, що супроводжують розрахункові відносини: бухгалтерські довідки щодо мінімальних орендних платежів, рахунки та виписки банку, облікові реєстри в частині нарахування відповідних компонентів витрат тощо [69].

Необхідно враховувати, що передача предмета оренди орендарю повинна бути оформлена Актом приймання-передачі основних засобів, у власність – актом передачі прав власності на предмет оренди. При цьому об'єкт повинен бути зданий орендарю разом з усім приладдям які відносяться до нього, якщо інше не передбачено договором.

Для детального вивчення порядку оренди основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, зокрема на ОВ «Іжак Ресторация» аудитор повинен розробити завдання перевірки:

а) в орендаря:

- вивчення умов приймання об'єктів в оренду;
- встановлення порядку оплати за прийняті в оренду об'єкти;
- вивчення порядку відображення у бухгалтерському обліку одержаних об'єктів;
- виявлення порядку відображення різниці між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта;
- встановлення порядку визначення орендарем суми фінансових витрат та її розподілу між відповідними звітними періодами;
- визначення порядку віднесення витрат орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди;
- вивчення порядку відображення витрат від зменшення корисності об'єктів фінансової оренди;
- встановлення порядку нарахування амортизації на об'єкти фінансової оренди;



- встановлення порядку відображення орендарем об'єктів при операційній оренді;
- виявлення та правильність відображення орендарем витрат на модернізацію, модифікацію тощо [70].

При вивченні умов приймання об'єктів виявляють:

- правильність складання договору;
- необхідність оренди об'єктів;
- ефективність експлуатації прийнятих в оренду об'єктів;
- можливість передачі об'єкта орендарю після закінчення термінів оренди.

При проведенні перевірки аудитор має встановити правильність відображення в бухгалтерському обліку наданих у фінансову оренду об'єктів. Вони повинні відображатися в бухгалтерському обліку як дебіторська заборгованість орендаря, у сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу [79]. При цьому залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів). Фінансовими доходами орендодавців буде різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованою ліквідаційною вартістю об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю.

Для перевірки правильності визначення орендодавцем суми фінансового доходу та її розподілу між відповідними звітними періодами, коли після завершення терміну оренди право власності на устаткування переходить орендарю, розраховують теперішню вартість суми мінімальних орендних платежів. Проведення аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів вимагає від аудитора чіткого визначення: яку мету він переслідує, що буде предметом його вивчення, які основні завдання він має вирішити при проведенні аудиту лізингових операцій [71].

З огляду на це, метою аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів, на наш погляд, має стати встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху предметів оренди, а також повноти і законності відображення нарахованих зобов'язань та винагороди орендодавця; повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку орендних операцій та відповідності нормативним документам і прийнятій обліковій політиці протягом періоду, що перевіряється.[56] Мету аудиту операцій з фінансової оренди визначають ще й по кожному компоненту, виходячи з якісних характеристик фінансової звітності, оскільки процедури аудиту операцій з оренди кухонного обладнання та приміщення самої кухні ТОВ «Іжак Ресторация» суттєво відрізнятимуться. До того ж, мета аудиту операцій з фінансової оренди буде прямо залежати ще й від того, хто є замовником аудиторської перевірки та її призначення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Встановлення компонентів мети аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів на ТОВ «Іжак Ресторация» та в контрагентів**

Мета	Замовник аудиту	
	Орендодавець	Орендар
1	2	3
1) Існування	Основні засоби, придбані для передачі в оренду, знаходяться у орендарів	Основні засоби, які одержані підприємством у фінансову оренду знаходяться на території підприємства і використовуються за призначенням
	Відображені суми зобов'язань дійсно є зобов'язаннями орендаря	
2) Обов'язки	Суми зобов'язань і винагороди підлягають одержанню відповідно до встановлених вимог	Суми зобов'язань і винагороди орендаря підлягають сплаті відповідно до встановлених вимог
3) Правдивість	Відображені операції по зобов'язаннях і виплаті винагороди є достовірними	
4) Повнота	Усі операції з предметами фінансової оренди відображені в обліку, а також, що всі ці операції були відповідним чином санкціоновані. Усі відповідні суми зобов'язань відображені на відповідних рахунках.	
5) Право володіння і користування	Підприємство має відповідну підтверджуючу документацію по відношенню своїх прав на основні засоби	Підприємство має відповідну документацію, що підтверджує його право користування предметами оренди

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
6) Оцінка	Предмети фінансової оренди оцінені і відображені в обліку у відповідності з П(С)БО 14. Балансова вартість повинна відтворюватися в ході господарської діяльності підприємства. Відображені зобов'язання і нарахована винагорода орендодавця вірно оцінені і включені у відповідні звітні періоди	
7) Класифікація	Строк погашення по даних зобов'язаннях настає протягом строку більше року після дати фінансової звітності і вони вірно класифіковані як довгострокові.	
8) Представлення і розкриття	Предмети фінансової оренди класифіковані в бухгалтерському балансі за окремими видами. Зобов'язання, нарахована винагорода і витрати за орендними операціями адекватно представлені і розкриті у фінансовій звітності відповідно до встановлених вимог.	Зобов'язання і витрати (винагорода орендодавця) адекватно представлені і розкриті у фінансовій звітності відповідно до встановлених вимог.

*Джерело: складено автором*

Для проведення аудиту орендних операцій аудитор необхідно оцінити надійність системи внутрішнього контролю і визначити ризик контролю в частині основних засобів, одержаних у фінансову оренду в ТОВ «Їжак Ресторация», та розрахунках по орендних платежах. На невеликих підприємствах, таких як ТОВ «Їжак ресторация», система внутрішнього контролю, як правило, відсутня, тому ризик внутрішнього контролю при цьому є високим. Це означає, що перевірка по суті проводиться на ТОВ «Їжак Ресторация» повна, а не вибіркова.

Оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю операцій з фінансової оренди і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора, зовнішній аудитор визначає ступінь ризику і відповідно планує обсяг вибірки для перевірки по суті. Від оціненого рівня ризику перевірки операцій з фінансової оренди залежить кількість і види аудиторських процедур, які будуть виконані.[89] На ТОВ «Їжак Ресторация» виокремлено системи внутрішнього контролю не створено, а такі функції виконує директор.

Інформаційні джерела проведення аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів охоплюють відповідні первинні документи (договори

оренди, відомості нарахування амортизації, акти приймання-передачі основних засобів, платіжні доручення та виписки банку за орендними платежами тощо), облікові реєстри (журнали та відомості за рахунками бухгалтерського обліку основних засобів, амортизації та орендних зобов'язань) та окремі компоненти фінансової звітності. Детальніше інформаційні джерела проведення аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів представлено на рисунку 3.1

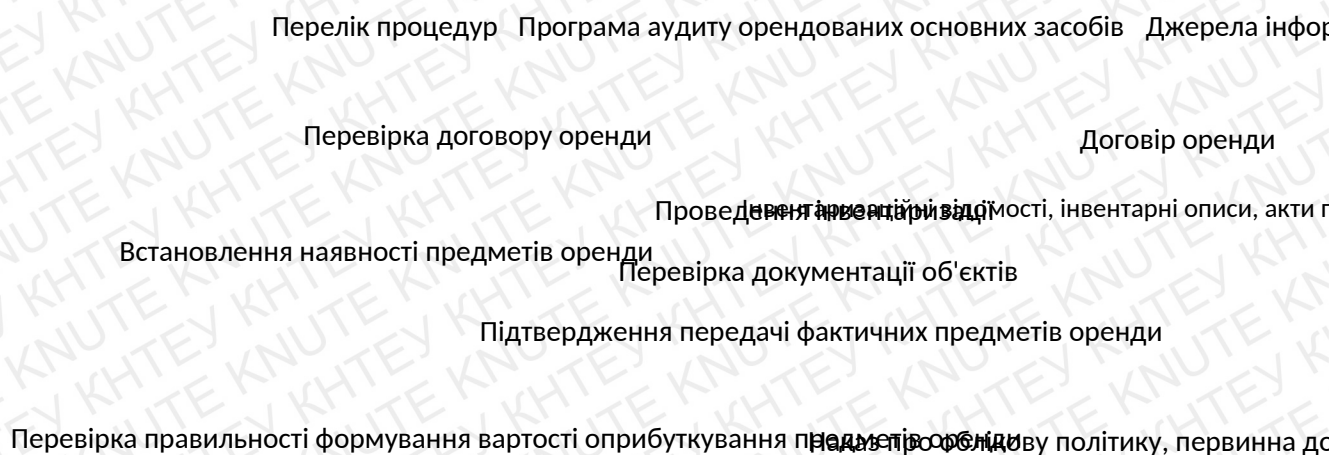


Рис. 3.1 Інформаційні джерела аудиту фінансової оренди основних засобів

*Джерело: складено автором*

Отже, основним завданням аудиту операцій з фінансової оренди виступає збір та узагальнення наявної інформації про орендну діяльність підприємства-замовника з метою надання висновку про реальний фінансовий стан господарюючого суб'єкта. До того ж, аудитор може надавати рекомендації щодо підвищення ефективності орендної діяльності та виправлення помилок з метою обґрунтування оптимальної програми розвитку підприємства на майбутнє або з метою попередження помилок, що можуть виникнути в процесі орендної діяльності та при відображенні орендних операцій в обліку й звітності.

### 3.2 Методика аудиту фінансової оренди основних засобів

Виходячи з розуміння системи внутрішнього контролю та оцінки ризику на ТОВ «Їжак Ресторация» (як високий) аудитор складає план і програму аудиту операцій з фінансової оренди. На наш погляд, основні положення програми аудиту й джерел інформації можна представити за допомогою табл. 3.2.

Таблиця 3.2

#### **Орієнтовні елементи програми аудиту операцій з фінансової оренди на ТОВ «Їжак Ресторация»**

№ з/п	Перелік процедур	Джерела інформації
1	2	3
1	Вивчення положень орендних договорів, договорів купівлі-продажу колишніх предметів оренди та договорів надання супутніх послуг орендодавців	Перераховані види договорів, робочі записи
Предмети фінансової оренди		
2	Детальна перевірка даних реєстрів обліку предметів оренди, їх підрахунок і звірка з даними Головної книги	Інвентарні картки, відомості, журнали, машинограми
3	Встановлення наявності предметів оренди: а) проведення інвентаризації (огляду); б) перевірка документації на право:	Інвентаризаційні відомості, результати поточної інвентаризації, акти приймання-передачі предметів

## Продовження таблиці 3.2

1	2	3
	володіння у орендодавця, користування у орендаря;	оренди, договори оренди, рахунки-фактури, запити-відповіді орендарів
	в) підтвердження передачі фактичних предметів оренди орендарям	
4	Перевірка правильності формування вартості оприбуткування предметів фінансової оренди	Наказ про облікову політику, первинна документація
5	Встановлення своєчасності оприбуткування предметів фінансової оренди на баланс	Договори купівлі-продажу, рахунки-фактури, акти приймання-передачі, акти введення в експлуатацію
6	Перевірка даних інвентаризації предметів оренди і порівняння її результатів із даними аналітичного обліку	Інвентаризаційні відомості та інвентарні карточки обліку предметів оренди
7	Проведення аналізу ефективності використання предметів оренди у орендаря, аналізу ефективності орендних угод — у орендодавця	Аналітичні розрахунки (процедури)
<b>Знос</b>		
8	Встановлення достовірності визначення строку корисного використання предметів фінансової оренди та ліквідаційної вартості	Наказ про облікову політику
9	Аналіз правильності нарахування зносу відповідно до встановлених норм та способів	Нормативні документи, наказ про облікову політику, відомості (розроблені таблиці) амортизаційних відрахувань
10	Перевірка правильності віднесення нарахованого зносу предметів фінансової оренди на відповідні рахунки по обліку витрат	Відомості розподілу амортизаційних відрахувань
11	Проведення звірки даних аналітичного обліку нарахованого зносу з даними головної книги	Підрахунок і звірка даних (робочі таблиці)
<b>Орендні платежі</b>		
12	Звірка даних обліку з даними договорів оренди, встановлення, чи підходить той чи інший вид оренди для капіталізації	Договори фінансової оренди
13	Перевірка правильності розрахунку і відображення на рахунках орендних платежів, своєчасності погашення боргових зобов'язань	Договори фінансової оренди, виписки банку, Головна книга
14	Встановлення правильності віднесення сум лізингових платежів до відповідного звітнього періоду	Договори лізингу, робочі таблиці
<b>Інші процедури, що можуть бути пов'язані із об'єктами основних засобів, прийнятих у фінансову оренду</b>		
15	Аналіз витрат на страхування предметів оренди, перевірка покриття при настанні страхового випадку	Договори страхування, страхові поліси, розрахункові таблиці

## Продовження таблиці 3.2

1	2	3
16	Перевірка правильності розрахунку і нарахування страхових платежів і своєчасність їх сплати	Розрахунки бухгалтерії, робочі таблиці аудитора
17	Перевірка доцільності затрат на ремонт предметів оренди, правильність капіталізації таких затрат і відображення на відповідних рахунках	Проектно-кошторисна документація, акти приймання-передачі виконаних робіт, інші первинні документи, дані аналітичного обліку рахунків затрат
18	Встановлення доцільності надання додаткових послуг орендодавця, перевірка повноти і правильності відображення додаткових витрат на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, відповідності звітному періоду	Договори про надання додаткових послуг, дані аналітичного обліку, робочі записи аудитора
19	Перевірка відповідності аналітичного і синтетичного обліку, відображення операцій в облікових регістрах і звітності, розкриття інформації про орендну діяльність у звітності	Робочі таблиці бухгалтерських проводок, порівняльні відомості, Головна книга, звітність
20	<i>Лише для орендодавця:</i> Перевірка умов кредитування, правильності нарахування і відображення на рахунках бухгалтерського обліку суми кредиту, відсотків	Договори кредитування, виписки банку розрахунки бухгалтерії, дані аналітичного обліку, Головна книга
21	Перевірка доцільності проведення інших витрат орендної діяльності (рекламні заходи, витрати щодо пошуку постачальників тощо), встановлення своєчасності і правильності відображення на рахунках обліку	Договори про здійснення вказаних видів витрат, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, виписки банку, дані аналітичного і синтетичного обліку, Головна книга, робочі записи аудитора

*Джерело: складено автором*

Програма аудиту враховує всі необхідні кроки, які повинен здійснити аудитор при проведенні аудиторської перевірки. При цьому, на наш погляд, суттєвим моментом при проведенні аудиту виступає досвідченість аудитора щодо можливих правопорушень в обліку вказаних операцій.

Крадіжка предметів фінансової оренди, як і будь-яких інших основних засобів, повинна бути попереджена методами внутрішнього контролю і не може вважатися основним видом шахрайства. Такими повинні вважатися дії, які можуть спричинити серію помилок у фінансовій звітності. Їх найчастіше здійснює управлінський персонал, рідше — працівники більш низьких ланок, оскільки управлінський персонал не підпадає під сильний контроль і може

переступити перешкоди звичного контролю. Крадіжку предметів фінансової оренди чи їх незареєстрований продаж можна виявити за допомогою інвентаризації та спостереження [69].

Складніше виявити підкуп управляючих контрагентами (постачальниками чи виробниками орендованого майна), оскільки підкуп неможливо виявити в реєстрах обліку клієнтів. Аудитори повинні бути уважними, щоб знайти дані про вартість предметів фінансової оренди, що перевищує ринкову ціну. Іще складніше виявити випадки шахрайства при придбанні предметів оренди, передачі (одержанні) їх у оренду чи придбанні страховки у підприємств, які контролюються представниками замовника (директорами, співробітниками, менеджерами з продажу). Такі господарські операції, як правило, здійснюються за цінами, що відрізняються від ринкових. Подібні правопорушення повинні бути розкриті у поясненнях до фінансової звітності.

Разом з тим, при проведенні аудиту орендних операцій аудитор може використовувати у своїй роботі комп'ютер. Завданням автоматизації аудиту при цьому виступає підвищення продуктивності праці аудитора за рахунок вивільнення його від нетворчої роботи. При автоматизації аудиту орендних операцій може бути використане програмне забезпечення, що повинне відповідати таким вимогам щодо можливості виконання: аналізу змісту баз даних, які формуються в бухгалтерії замовника; контролю показників реєстрів бухгалтерського обліку; тестування алгоритмів, що використовуються в автоматизованій системі бухгалтерського обліку; контролю відповідності показників бухгалтерської звітності даним бухгалтерських реєстрів чи баз даних, що формуються на основі первинної документації; використання можливостей пошуково-довідкових інформаційних систем в області законодавчих і нормативних даних, що регламентують облік операцій з фінансової оренди; формування аудиторської документації (робочої та звітної) [69].



Слід зазначити, що на ринку комп'ютерних програм зараз не має достатньо великої кількості спеціалізованих продуктів, які направлені на вирішення задач аудиту, що виступає як свідоцтво про відсутність загальноприйнятих принципів автоматизації аудиту. Серед відомих програм ми можемо назвати такі: «Помічник аудитора» компанії «ДЦ» та «Експрес — аудит», «Асистент аудитора» консалтингової групи «Терміка» (м. Москва). На наш погляд, програмне забезпечення аудиту фінансової оренди має поєднувати як використання тестів (робочих таблиць), які орієнтовані на введення констатуючої інформації (типу «так», «ні») про додержання тих чи інших правил бухгалтерського обліку наявності та руху предметів фінансової оренди й розрахунків за орендними платежами, так і оцінку достовірності первинної бухгалтерської документації замовника, в якій відображені лізингові операції на синтетичному та аналітичному рівнях, що дозволить сформулювати заключну думку аудитора про стан орендної діяльності.

Необхідно підкреслити, що при перевірці аудитор знаходиться у принципово іншому інформаційному середовищі, ніж при звичайних методах проведення аудиту. Кожному аудитору повинна бути доступна інформація, яка знаходиться в бухгалтерській звітності і Головній книзі, а також результати її обробки.

Тому, на початковому етапі необхідно домовитися з керівництвом замовника, що аудитору буде надана необхідна бухгалтерська інформація на паперових носіях, а також забезпечений доступ до комп'ютерної бази даних. До того ж необхідно спланувати час перевірки, щоб необхідна інформація була одержана оперативно і без шкоди для організації облікового процесу на підприємстві [68].

Міжнародний стандарт «Проведення аудиту в компетентному інформаційному середовищі» розглядає основні положення організації аудиту в автоматизованій бухгалтерії і конкретні питання планування аудиторської перевірки в середовищі комп'ютерної обробки даних. Тому при перевірці орендної діяльності підприємства-замовника аудитору слід на

достатньому рівні розбиратися в тому середовищі комп'ютерної обробки даних, яке використовується в господарстві, та реально оцінювати рівень складності автоматизованого обліку орендних операцій.

При здійсненні перевірки аудитор має дослідити сукупність орендних операцій (величина сукупності визначається внутрішніми стандартами). При чому автоматизація аудиту дозволяє сумістити безпосередню перевірку і її документування, що неможливо при традиційній технології аудиту, оскільки вказані процеси відокремлені.

Можлива технологічна схема проведення перевірки орендних операцій при застосуванні аудиторської програми приведена нами на рис. 3.2.

Таким чином, вся інформація по кожному елементу сукупності орендних операцій повинна записуватися в базу даних безпосередньо в момент висвітлення аудитором особистої думки по перевірній операції. Інформація, що зібрана всіма членами перевірки при проведенні аудиту орендної діяльності, повинна записуватися в єдину базу даних, що дає можливість зробити цю інформацію доступною для всіх членів групи.

У міжнародній практиці застосовуються два підходи до організації аудиту: пооб'єктний та циклічний [69]. При пооб'єктному підході операції з фінансової оренди досліджуються з точки зору відокремленого одержання доказів по відношенню до окремих рахунків бухгалтерського обліку. При чому одна і та ж операція може досліджуватися декілька разів різними експертами, що як мінімум нераціонально з точки зору зниження затрат на проведення аудиту.

При циклічному підході об'єктом аудиторського дослідження виступають взаємозв'язки між об'єктами обліку, які з'являються при здійсненні операцій з фінансової оренди. Тобто предметна область ділиться на комплекси облікових завдань.

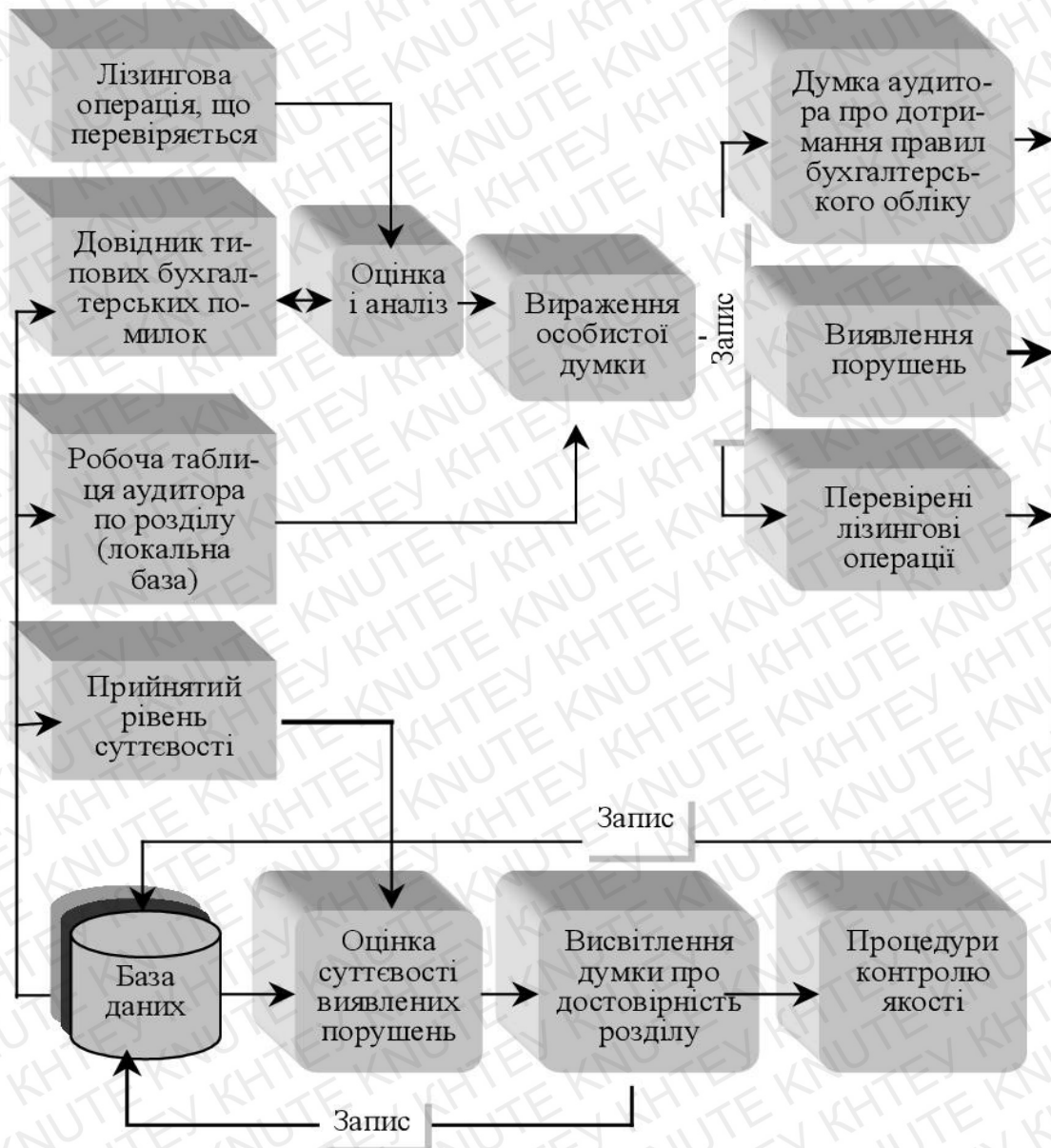


Рис. 3.2. Технологія проведення аудиту лізингових операцій в умовах автоматизації

*Джерело: узагальнено автором на підставі [61-70]*

Наприклад, один аудитор досліджує розрахунки з постачальниками предметів оренду, а інший — облік основних засобів, переданих у фінансову оренду. При перевірці розрахунків із постачальниками буде обов'язково розглянута правомірність відображення оборотів по дебету рахунку 15 «Капітальні інвестиції». В той же час іншим аудитором будуть розглянуті операції і по кредиту рахунку 15. Їх думки запишуться в базу даних, і аудитор, який перевіряє достовірність відображення в обліку капітальних

вкладень, при висвітленні своєї думки використовує і результати перевірки суміжних розділів, що безперечно підвищить якість перевірки. Виходячи з особливостей замовника, керівник перевірки може прийняти рішення про суцільну перевірку операцій з фінансової оренди[98].

Таким чином, ми вважаємо, що автоматизована обробка облікових даних не змінює суть і значення аудиторської перевірки операцій з фінансової оренди на ТОВ «Іжак Ресторация», змінюються лише її методи. Перевірки, які враховують автоматизацію роботи господарюючого суб'єкта, мають вищу якість аудиторських послуг, дозволяють достовірно оцінити системи внутрішнього контролю, а також рівень аудиторського ризику.

У роботах присвячених питанням планування та проведення аудиту основних засобів, специфіка аудиту орендних операцій розглядається мало. На сьогоднішній день відсутня самостійна методика аудиторської перевірки орендних операцій з основними засобами. Для вітчизняної практики найважливішими є розробки та дослідження щодо організації і методики аудиту М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковської, Ю.В. Пічи, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.С. Рудницького, В.О. Шевчука, Б.Ф. Усача, Н.М. Проскуріної та інших українських вчених. Досвід країн з розвинутою ринковою економікою розкривається в роботах відомих зарубіжних вчених: Р. Адамса, Е.А. Аренса, Дж.К. Лоббек, Р. Монтгомері, Дж.К. Робертсона та ін. Процес аудиту фінансової оренди основних засобів не розглядали як сукупність інформації, що характеризує істотні властивості і стани процесу, а також взаємозв'язок між його складовими, щоб він відображав послідовність, склад етапів, мету, об'єкти аудиту, сукупність аудиторських доказів, методику проведення аудиту тощо.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил

(внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [43].

Виходячи з наведеного визначення можна сформулювати ціль аудиту фінансової оренди основних засобів, яка представляє собою формування думки про правильність орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Для досягнення поставленої мети слід сформувати послідовність аудиту фінансової оренди основних засобів та визначити методику його здійснення.

Аналізуючи роботи різних авторів, можна навести наступні етапи проведення аудиторської перевірки: Б.Ф. Усач виділяє підготовчий, дослідний та завершальний етап [43], В.В. Немченко виділяє підготовчий, проміжний, основний та заключний етап [44], С.Б. Ільїна виділяє підготовчий етап, укладання договору на здійснення аудиту, планування, перевірка та заключний етап [45], Л.Ф. Огічук, І.Т. Новікова виділяють підготовчий етап, попереднє ознайомлення з діяльністю підприємства, проведення аудиту, складання висновку, прийняття рішення, передача висновку до призначення [46], М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва виділяють організаційний, дослідний та завершальний етап [47]. На нашу думку доцільно використовувати послідовність, визначену Л.П. Кулаковською та Ю.В. Пічою, які виділяють підготовчий, проміжний, етап фізичної перевірки, основний та заключний етапи [48].

На підготовчому етапі аудитор повинен провести збір, аналіз і оцінку інформації про діяльність підприємства-клієнта і об'єкту перевірки, а також типові порушення, що розкриваються при аудиті. Проводиться складання списку документів, які повинні бути представлені аудиторам для перевірки підприємства.

Також аудитор повинен вивчити результати попередніх аудиторських перевірок та наслідки контролю іншими контролюючими органами. На цьому етапі проводиться вибірка методів, які буде застосовувати аудитор при перевірці. Найдоцільніше буде використовувати такі методи: опитування,

тестування, документальна перевірка, підтвердження. Після цього аудитор визначає напрямки аудиту, аудиторських процедур, які необхідно здійснити, а також обсягу аудиторської вибірки і термін проведення аудиторської перевірки. Складається та затверджується керівником аудиторської перевірки програма аудиту фінансової оренди основних засобів.

На проміжному етапі аудитор здійснює знайомство, вивчення і оцінку системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Аудитор аналізує правильність складання фінансової звітності і відображення в ній операцій з фінансової оренди основних засобів. На цьому етапі використовуються такі методи як: опитування, анкетування, сканування, тестування, дослідження документів[78].

На етапі фізичної перевірки головна мета аудитора – впевнитись у реальному існуванні об'єкта фінансової оренди і з'ясувати кому належить орендовані основні засоби. Для цього надсилаються листи-запити орендодавцям. Використовуються методи інспекції, запиту, тестування, інвентаризації, дослідження документів, нормативно-правового регулювання.

На основному етапі аудитор здійснює аудиторські процедури щодо оцінки фінансової оренди основних засобів за критеріями аудиторської оцінки фінансової звітності та твердженнями для аудиту фінансової звітності.

Тему критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності досліджували такі вчені як вітчизняні науковці, зокрема Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [48], О.А. Петрик [49], А.Ж. Пшенична [50], В.Я. Савченко [51], так і зарубіжні вчені: А. Аренс, Дж. Лоббек [52] та інші.

Для оцінки фінансової звітності МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» надає такі критерії оцінки фінансової звітності як: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість [53].

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» загальні характеристики фінансової звітності включають: достовірне подання та відповідність МСФЗ; безперервність; принцип нарахування в

бухгалтерському обліку; суттєвість та об'єднання у групи; згортання; частота звітності; порівняльна інформація; послідовність подання [54].

Вище наведені критерії можуть використовуватися не тільки для аудиторської оцінки фінансової звітності, а також для аудиторської оцінки окремих статей фінансової звітності, а саме поточної кредиторської заборгованості. Однак публікації вчених показують, що для аудиту окремих статей фінансової звітності використовують в більшості випадках перелік критеріїв, запропонований В.Я. Савченко та О.А. Петрик, тому вважаємо за доцільне їх застосування під час аудиту фінансової оренди основних засобів:

- повнота – перевірка відображення всіх об'єктів оренди та зобов'язань за ними в повному обсязі. Аудитор має впевнитись, що в балансі клієнта показані всі активи і зобов'язання;
- оцінка – вивчення оцінки об'єктів фінансової оренди протягом року згідно з прийнятою обліковою політикою, обраною підприємством на початку звітного періоду та правильності включення у валюту балансу (звіту про фінансовий стан);
- фактична наявність – перевірка реального існування об'єкту фінансової оренди основних засобів;
- належність – перевірка того, чи всі об'єкти фінансової оренди, показані в фінансовій звітності, належать підприємству, яке перевіряється;
- правильність відображення – визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення об'єкта фінансової оренди підприємства на дату складання фінансової звітності за затвердженими типовими формами звітності;
- законність – контроль дотримання підприємством при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності норм чинного законодавства і нормативних документів;
- обережність – перевірка обов'язковості обліку дійсних витрат, реальних надходжень і витрат, що передбачаються за операціями з фінансової оренди основних засобів;

– постійність – перевірка дотримання обраної підприємством облікової політики, а також безперервності функціонування його.

На передостанньому етапі використовуються методи інвентаризації, дослідження документів, слідчо-юридичного обґрунтування, вибіркові та суцільні спостереження, службове розслідування.

Заключний етап – отримана в ході аудиторської перевірки інформація відображається у аудиторських робочих документах. Аудитор оцінює достатність зібраної інформації для того, щоб зробити висновок за орендними операціями з основними засобами підприємства. Аудиторський висновок служить джерелом інформації для оцінки діяльності суб'єктів орендної угоди для зовнішніх контрагентів. На цьому етапі використовуються методи документування результатів, систематизованого групування результатів контролю і аудиту, прийняття рішень, контроль за виконанням прийнятих рішень.

Для якісного проведення аудиту фінансової оренди основних засобів слід врахувати іншу інформацію, що характеризує орендні операції основних засобів, а також вплив зовнішніх факторів. Для цього пропонуємо використовувати організаційну модель аудиту, яка містить зазначені етапи аудиту та відображає взаємозв'язок між основними елементами процесу організації аудиту фінансової оренди основних засобів (рис. 3.3).

Організацію і методику проведення аудиту фінансової оренди основних засобів визначається належним інформаційним забезпеченням. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової оренди основних засобів необхідно для того, щоб інформувати учасників аудиторського процесу про стан та функціонування підконтрольного об'єкту.

Аудитор повинен враховувати, що можливі різні класифікації орендного договору. Наприклад, орендар враховує оренду як операційну, орендодавець – як фінансову[69]. Це відбувається тому, що критерії визначення оренди як фінансової є якісними, а не кількісними, отже, не завжди очевидними.



1. ЦІЛЬ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: формування думки про правильність

2. ОБ'ЄКТИ АУДИТУ

Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю оренди

Юридична достовірність відображення і

Умови здійснення орендних операцій

3. НОРМИ

Господарський, Цивільний, Податковий, Бюджетний, Податковий

4. ФОРМИ

Положення про облікову політику, установчі документи

5. ОРГАНІЗАЦІЙНО МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Підготовчий

Проміжний

6. МЕТОДИ АУДИТУ: нагляд, обстеження, опитування, документальна перевірка, аналітичні тести, аналітичне групування

Рис. 3.3. Організаційна модель аудиту фінансової оренди основних засобів

Джерело: складено автором

З цього випливає, що виявлені помилки при застосуванні необхідних процедур (запит, підтвердження) аудитор повинен розглядати з якісної точки зору, оцінити їх кількісно буде досить важко.

Аудитор повинен підійти до цього питання з особливою увагою, забезпечивши при цьому достатню впевненість, так як зміна класифікації оренди не допускається протягом всього терміну дії договору, за винятком випадків, коли відбулися суттєві зміни умов договору, коли це зробити необхідно (рис. 3.3). Аудитору в даному випадку слід керуватися вимогами МСА 200 «Мета та загальні принципи, що регулюють аудит фінансової звітності», згідно з яким аудит покликаний забезпечити достатню впевненість в тому, що розглянута в цілому фінансова (бухгалтерська) звітність не містить суттєвих викривлень [55].

В юридичному аспекті відносини передання майна у користування опосередковуються договором, який називається договором найму. Його тлумачення офіційно визначена у ст. 759 Цивільного кодексу України, відповідно до якої за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк [13].

Таким чином, закон передбачає можливість укладення як реальних договорів найму (таких, що вважаються укладеними з моменту фактичного надання майна у користування), так і консенсуальних (таких, що вважаються укладеними з моменту досягнення сторонами згоди щодо всіх істотних умов договору). Одним із найпоширеніших цивільно-правових договорів у господарській діяльності є договір оренди, за яким наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк. Орендні відносини регулюються главами 58 (п. 1-6), 59 Цивільного кодексу України та главою 30 Господарського кодексу України (п. 5) [12, 13]. Водночас, спеціальні положення щодо врегулювання окремих договорів найму (оренди) можуть встановлюватися і в інших законодавчих актах.

При перевірці правильності формування первісної вартості об'єктів фінансової оренди необхідно звернути увагу на складові цієї вартості. Якщо орендоване майно передано на баланс орендаря, то згідно П(С)БО 14 його первісна вартість складається із суми орендних платежів і викупної вартості. До первісної вартості основних засобів незалежно від джерел їх придбання включаються також фактичні витрати організації на їх доставку та приведення у стан, придатний для використання [7].

Подальша перевірка орендних операцій спрямована на вивчення законності, повноти нарахування амортизації по об'єкту оренди на весь термін дії договору оренди. Амортизацію предмета оренди здійснює сторона (орендодавець або орендар), у якій за умовами договору оренди предмет оренди враховується на балансі в складі активів. Величина і порядок нарахування амортизації предмета оренди встановлюються відповідно до законодавства згідно з договором оренди за погодженням між орендодавцем і орендарем. Сума нарахованої амортизації не повинна перевищувати різницю між контрактною вартістю предмета оренди та його викупною вартістю.

Всі процедури, що виконує аудитор, мають за мету отримання аудиторських доказів відсутності суттєвих викривлень як на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні тверджень. Твердження, що використовує аудитор під час розгляду різних типів потенційних викривлень, розділяються на три категорії відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»:

- 1) твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту: настання, повнота, точність, закриття реєстрів, класифікація;
- 2) твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду: існування, права та обов'язки, повнота, оцінка та розподіл;
- 3) твердження щодо подання та розкриття: настання та права і обов'язки, повнота, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка [56].

Таким чином, слід зазначити, що, використання вищевикладених рекомендацій з аудиту фінансової оренди основних засобів дозволить виявити помилки, що виникають в процесі оформлення документів, ведення бухгалтерського та податкового обліків, покращити якість організації аудиту фінансової оренди основних засобів, підвищити ефективність оформлення та реалізації орендних угод, що в свою чергу сприятиме розвитку ринку фінансової оренди в країні.

### **3.3 Аналітичні процедури в аудиті фінансової оренди основних засобів**

Здійснення операцій з фінансової оренди підприємствами-учасниками мають свою цільову функцію, яка реалізується за допомогою ефективного та діючого управління. Аналітичні процедури в аудиті покликані дослідити ефективність використання основних засобів та встановити доцільність орендних операцій.

Підприємство ТОВ «Іжак Ресторация» при своєму створенні практично не мало основних засобів. Способом їх придбання було обрано саме фінансову оренду, як можливість поступово створити власну виробничо-технічну основу діяльності, одразу працюючи на ній та повертаючи вкладені кошти. Відповідно, керівництву підприємства дуже важливо адекватно оцінювати фінансові ризики та терміни окупності майна, котре придбається на умовах фінансової оренди, оскільки щомісячний платіж в такому випадку має два компоненти: вартість майна та плата за його користування.

Очевидно, що серед найважливіших факторів збільшення обсягів виробництва та реалізації товарів, робіт, послуг є забезпеченість підприємств основними засобами у необхідній кількості й асортименті та повніше їх використання. У сучасній науковій літературі аналізу основних засобів приділяється достатньо уваги, але досить рідко зустрічається окремий аналіз операцій з оренди основних засобів, не досліджено вплив оренди на показники фінансово-економічного стану підприємства.

Процес фінансової оренди, як суттєвий елемент витрат підприємства справляє прямий вплив на оцінку фінансово-майнового стану підприємства: з одного боку, формується постійний вихідний грошовий потік та витрати, а з іншого, в результаті, зростає сукупна вартість активів.

В структурі активів підприємства ТОВ «Їжак ресторація» основну частку займають основні засоби (табл. 1.3). Їх залишкова (балансова) вартість поступово знижується, але несуттєво – менш ніж на 1% щороку, окрім 2017 року, в якому зниження склало 6,27% (табл. 3.3). При цьому, первісна вартість основних засобів протягом останніх п'яти років, окрім 2016 року, поступово зростала: у 2014 році на 3,13% в порівнянні з попереднім роком, у 2015 році – на 12,63%, у 2017 році – на 0,89%, а от у 2016 році відбулося її зниження на 13,9%. Такі зміни свідчать, що на підприємстві здійснюються певні заходи із модернізації або оновлення основних засобів.

Таблиця 3.3

**Динаміка вартості власних основних засобів ТОВ «Їжак  
Ресторація» протягом 2013-2017рр.**

Показник	2013р.		2014р.		2015р.		2016р.		2017р. <sup>2</sup>		Відхилення		
	12 1	12 0	Відхилення		Відхилення		Відхилення		Відхилення		Абс., тис. грн.	Відносне, %	
			Абс., тис. грн.	Відносне, %	Абс., тис. грн.	Відносне, %	Абс., тис. грн.	Відносне, %	Абс., тис. грн.	Відносне, %			
Основні засоби (залишкова вартість)	121	120	-1	-0,83	119	-1	-0,83	118	-1	-0,84	110,6	-7,4	-6,27
Первісна вартість основних засобів	192	198	6	3,13	223	25	12,63	192	-31	-13,90	193,7	1,7	0,89
Знос основних засобів	71	78	7	9,86	104	26	33,33	74	-30	-28,85	83,1	9,1	12,30

*Джерело: складено автором*

Варто відзначити, що показники накопиченого зносу основних засобів демонструють аналогічну динаміку, але в іншій пропорційності: у 2014 році

зростання показника склало 9,86% в порівнянні з 2013 роком, у 2015 році – 33,33%, у 2017 році – 12,30%, а у 2016 році відбулося зниження показника накопиченого зносу на 28,85% в порівнянні з 2015 роком. Аналогічність динаміки показників наочно видно на графіку (рис. 3.4).

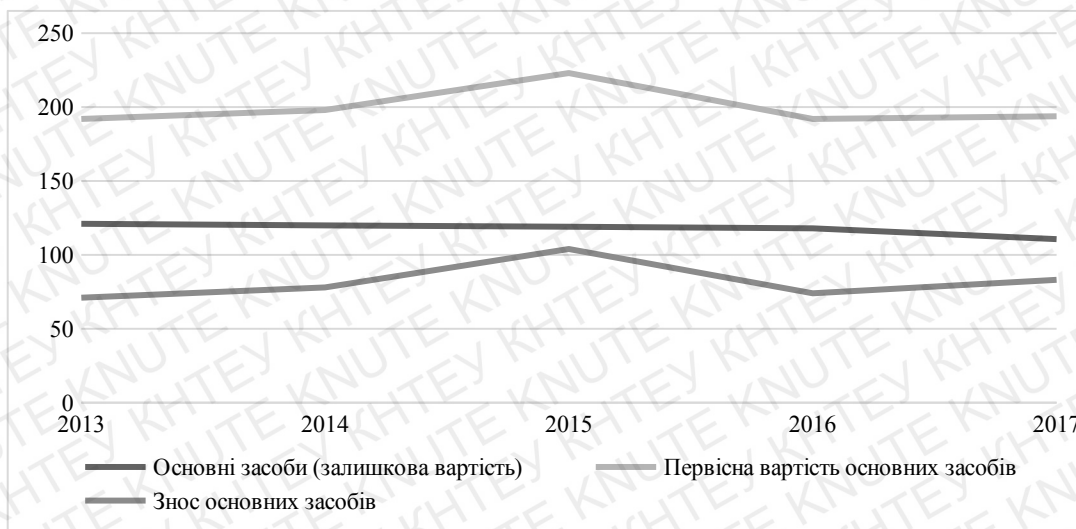


Рис. 3.4 Динаміка вартості основних засобів ТОВ «Їжак Ресторация» протягом 2013-2017рр.

*Джерело: складено автором*

Одночасне зростання як первісної вартості основних засобів, так і суми їх накопиченого зносу викликане, на нашу думку, саме особливостями придбання таких об'єктів на умовах фінансової оренди: в момент повного переходу права власності на майно, знос за ним вже нараховано. Тут варто зазначити, що у власності ТОВ «Їжак Ресторация» є суттєва частка малоцінних необоротних активів, котрі у складі фінансової звітності за спрощеною формою входять до основних засобів. До них у ТОВ «Їжак Ресторация» віднесено: посуд (для сервірування та приготування їжі), гастрономічні термоси для її транспортування та інше специфічне ресторанне та кейтерингове епобладнання. При цьому, основне приміщення, автотранспорт та частина виробничого обладнання використовується на умовах оренди різного типу, що більш детально розкрито в п. 2.1 даного дослідження.

Проаналізовані показники вартості основних засобів дозволяють оцінити їх стан за допомогою коефіцієнту зношеності ( $K_{зн}$ ):

$$K_{зн2013} = 71 / 192 = 0,37$$

$$K_{зн2014} = 78 / 198 = 0,39$$

$$K_{зн2015} = 104 / 223 = 0,47$$

$$K_{зн2016} = 74 / 192 = 0,39$$

$$K_{зн2017} = 83,1 / 193,7 = 0,43$$

Розраховані показники свідчать, що основні засоби ТОВ «Їжак Ресторация» являються застарілими приблизно на 40%. При цьому, коливання показника є незначними (крім 2015 року), що свідчить про поступове оновлення складу основних засобів.

Зважаючи на склад основних засобів підприємства ТОВ «Їжак Ресторация», варто проаналізувати динаміку їх обсягу в порівнянні: орендованих на умовах фінансової оренди та власних на підставі даних позабалансового обліку за залишковою вартістю. У складі основних засобів нами виділено специфічні їх групи, що зумовлено особливостями ресторанного та кейтирингового обслуговування, а також не прийнято до уваги вартість приміщення в якому працює підприємство, оскільки воно винаймається на умовах операційної оренди (табл. 3.4).

Як видно із даних таблиці, частка основних засобів, що використовуються на умовах фінансової оренди суттєво перевищує частку тих об'єктів, що є власністю ТОВ «Їжак Ресторация». Наочно їх співвідношення представлено на рис. 3.5

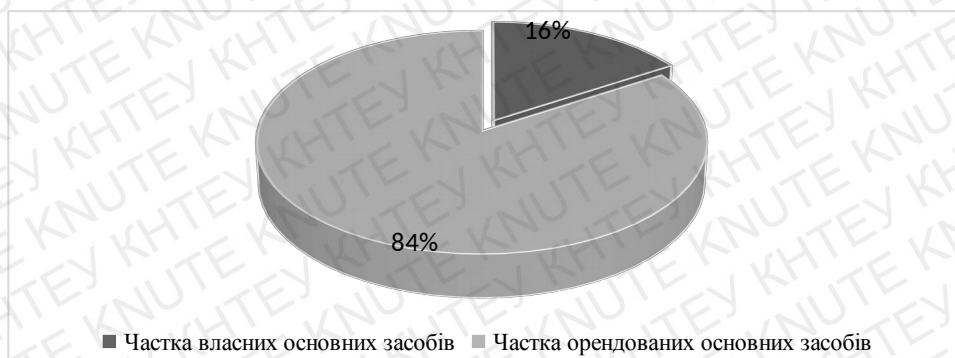


Рис. 3.5 Структура основних засобів ТОВ «Іжак Ресторация» за ознакою власності та фінансової оренди у 2017 році

*Джерело: складено автором*

Варто відзначити, що підприємство ТОВ «Іжак Ресторация» має власні малоцінні необоротні активи (кухонний посуд, гастрономічні ємності, ножі, тощо та посуд для обслуговування виїзних обідів, деякі меблі, скатертини, термоси тощо) та частину виробничого обладнання (варильні поверхні та духові шафи). Решту виробничого обладнання планується викупити на умовах фінансової оренди в майбутньому. Суттєву частку у вартості основних засобів займають автотранспортні засоби (2 автомобілі легковантажного типу), котрі використовуються на умовах фінансової оренди. Варто відзначити, що частка власних основних засобів у їх загальному обсязі поступово зростає: із 12,9% в 2013 році до 16% в 2017 році, проте залишається низькою. Зважаючи на достатні обсяги сукупного доходу, можливо варто рекомендувати підприємству викупити орендоване майно за рахунок залучення довгострокової позики з метою оптимізації витрат в частині орендних платежів.

Основним показником, що характеризує ефективність використання основних фондів є їх фондovіддача (та обернений до неї показник – фондoємність).



Таблиця 3.4

## Структура складу власних та орендованих основних засобів ТОВ «Їжак Ресторация» протягом 2013-2017рр.

Групи основних засобів, тис. грн.	2013		2014		Відхилення		2015		Відхилення		2016		Відхилення		2017		Відхилення	
	Власні	Орендовані	Власні	Орендовані	Відносні		Власні	Орендовані	Відносні		Власні	Орендовані	Відносні		Власні	Орендовані	Відносні	
Виробниче обладнання (кухонне)	62	196	66	190	6,45	-3,06	53	221	-19,7	16,32	52	205	-1,89	-7,24	42,6	199	-18,08	-2,93
частка, %	6,62	20,92	7,59	21,84	*	*	6,31	26,31	*	*	6,82	26,87	*	*	6,18	28,86	*	*
Автотранспортні засоби	*	620	*	560	*	-9,68	*	500	*	-10,71	*	440	*	-12,00	*	380	*	-13,64
частка, %	*	66,17	*	64,37	*	*	*	59,52	*	*	*	57,67	*	*	*	55,10	*	*
Малоцінні необоротні активи (кухня)	28	*	26	*	-7,14	*	34	*	30,77	*	31	*	-8,82	*	38	*	22,58	*
частка, %	2,99	*	2,99	*	*	*	4,05	*	*	*	4,06	*	*	*	5,51	*	*	*
Малоцінні необоротні активи (обслуговування)	31	*	28	*	-9,68	*	32	*	14,29	*	33	*	3,13	*	30	*	-9,09	*
частка, %	3,31	*	3,22	*	*	*	3,81	*	*	*	4,33	*	*	*	4,35	*	*	*
Всього за ознакою власності	121	816	120	750	-0,83	-8,09	119	721	-0,83	-3,87	118	645	-0,84	-10,54	110,6	579	-6,27	-10,23
частка, %	12,9	87,1	13,8	86,2	*	*	14,2	85,8	*	*	15,5	85,5	*	*	16	84	*	*
Всього використовується підприємством	937		870		-7,15		840		-3,45		763		-9,17		689,6		-9,62	

\* Частки розраховані у загальній вартості основних засобів, що використовуються підприємством

Джерело: складено автором

Зважаючи на низьку частку власних основних засобів, при проведенні аналізу виключно за даними фінансової звітності, розрахований показник не розкриватиме реального стану речей та здатен вплинути як на думку аудитора, так і на управлінські рішення, що будуть прийняті на його підставі. Відповідно, саме в процесі аналітичних процедур аудиту може бути визначена фактична фондомісткість ( $\Phi_{\phi}$ ) продукції ТОВ «Їжак Ресторация» із врахуванням об'єктів, що використовуються на умовах фінансової оренди. Показник фондовіддачі визначимо як відношення вартості виготовленої продукції до середньорічної вартості основних засобів, що фактично використовувалися підприємством (за даними табл. 1.3 та 3.4):

$$\Phi_{\phi 2014} = 349 / ((937+870)/2) = 0,38$$

$$\Phi_{\phi 2015} = 276 / ((870+840)/2) = 0,32$$

$$\Phi_{\phi 2016} = 544 / ((840+763)/2) = 0,68$$

$$\Phi_{\phi 2017} = 447 / (763+689,6)/2 = 0,61$$

Враховуючи, що бажаним є підвищення ефективності використання основних засобів підприємства протягом періоду дослідження, варто відзначити позитивну тенденцію для ТОВ «Їжак Ресторация». Як такого нормативного значення даного показника немає, проте варто порівняти значення показника зі значеннями конкурентів. Для різних галузей характерні різні показники фондовіддачі. Для фондомістких виробництв цей показник буде нижчим, для сфери послуг - зазвичай вищим. Для галузі громадського харчування характерне значення показника фондовіддачі близьке до 1. У ТОВ «Їжак Ресторация» ці показники є низькими, проте на тлі суттєвого зростання обсягу доходів суттєво зріс. Відповідно, основним напрямком підвищення ефективності використання орендованих на умовах фінансової оренди основних засобів, котрий може порекомендувати аудитор для керівництва ТОВ «Їжак Ресторация» є пошук нових ринків збуту та нарощення обсягу доходів.

### Висновки до розділу 3

1. Серед найважливіших факторів збільшення обсягів виробництва та реалізації товарів, робіт, послуг є забезпеченість підприємств основними засобами у необхідній кількості й асортименті та повніше їх використання. Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация» при своєму створенні практично не мало основних засобів. Способом їх придбання було обрано саме фінансову оренду, як можливість поступово створити власну виробничо-технічну основу діяльності, одразу працюючи на ній та повертаючи вкладені кошти. Відповідно, керівництву підприємства дуже важливо адекватно оцінювати фінансові ризики та терміни окупності майна, котре придбається на умовах фінансової оренди, оскільки щомісячний платіж в такому випадку має два компоненти: вартість майна та плата за його користування.

2. Автоматизована обробка облікових даних не змінює суть і значення аудиторської перевірки операцій з фінансової оренди на ТОВ «Їжак Ресторация», змінюються лише її методи. Перевірки, які враховують автоматизацію роботи господарюючого суб'єкта, мають вищу якість аудиторських послуг, дозволяють достовірно оцінити системи внутрішнього контролю, а також рівень аудиторського ризику.

3. Для якісного проведення аудиту фінансової оренди основних засобів слід врахувати усю інформацію, що характеризує орендні операції основних засобів, а також вплив зовнішніх факторів. Для цього в роботі представлено організаційну модель аудиту, яка містить зазначені етапи аудиту та відображає взаємозв'язок між основними елементами процесу організації аудиту фінансової оренди основних засобів. Організацію і методику проведення аудиту фінансової оренди основних засобів визначається належним інформаційним забезпеченням. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової оренди основних засобів необхідно для того, щоб інформувати учасників аудиторського процесу про стан та функціонування підконтрольного об'єкту.

4. Здійснення операцій з фінансової оренди підприємствами-учасниками мають свою цільову функцію, яка реалізується за допомогою ефективного та діючого управління. Управління в орендній діяльності – це систематичний, свідомий, цілеспрямований вплив на процес фінансової оренди залежно від поставленої мети. Однією з функцій управління у орендній діяльності виступає контроль, основною метою якого є об'єктивне вивчення фактичного стану процесу фінансової оренди, виявлення тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення необхідної мети. Контроль як функція управління має на меті виконання таких дій: порівняння планових і фактичних значень параметрів; проведення аналогій із зовнішнім економіко-правовим середовищем; виявлення відхилень у параметрах; оцінка небезпечності розміру відхилень для системи; виявлення факторів, що викликали відхилення; визначення ступеню їх впливу; підготовка інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі досліджено теоретичні основи та методичні підходи щодо обліку, оподаткування і аудиту фінансової оренди основних засобів. Отримані результати надали можливість сформулювати висновки та пропозиції, що характеризують вирішення основних завдань.

1. Здійснено дослідження економічної сутності «оренди», проаналізовано праці науковців, які наводять наступні критерії визнання: предмет оренди, строки угоди, характеристика передачі майна, способи і строки оплати лізингових платежів, форма оплати, умови розірвання угоди. Особливу увагу приділяють лізингу, рентингу, хайрингу. Спектр особливостей орендних операцій досить широкий, що і зумовлює різноманітні підходи до виокремлення класифікаційних ознак. При цьому, їх сукупність у вітчизняному законодавстві та спеціалізованій економічній літературі різна. У зв'язку з цим, виникає необхідність систематизації існуючих класифікацій орендних операцій за критеріями їх розподілу. Класифікація орендних операцій для потреб обліку дозволить не тільки правильно відобразити в обліку всі види оренди, але й розробити єдиний порядок їх відображення в обліку.

2. Проведено економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури. Проведене дослідження дало змогу дійти наступних висновків. 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.

3. Особливості організації та методології обліку, оподаткування і аудиту на кожному конкретному підприємстві зумовлюються організаційно-

правовою формою підприємства, типом оподаткування, видом діяльності та функціональними зв'язками між структурними підрозділами. ТОВ «Їжак Ресторация» здійснює фінансову оренду виробничого обладнання на регулярній основі. Так, частина обладнання вже викуплена. Приміщення ж для господарювання орендуються на операційних умовах.

Відповідно, метою керівництва підприємства має стати збільшення доходів від основної діяльності в подальшому, оскільки, як свідчить попередній досвід, виробничих потужностей для цього достатньо.

4. Особливості організації обліку визначаються формою його ведення. На підприємстві ТОВ «Їжак Ресторация», зважаючи на застосування загальної системи оподаткування та реєстрацію платником ПДВ, застосовується автоматизована система обліку. При цьому, оскільки підприємство є малим, директор, виконуючи функції бухгалтера, не застосовує комплексних автоматизованих бухгалтерських продуктів, а керується особливостями журнальної форми обліку. Для забезпечення операційної діяльності на ТОВ «Їжак Ресторация» застосовуються можливості програмного продукту М.Е.Doc. Для формування податкової звітності застосовується продукт OPZ FreeZvit, а для її відправки на шлюзи ДФС – поштовий компонент комплексу Sonata. Відповідно, вдосконалення облікової документації і документообороту має здійснюватись в наступних напрямках: підвищення оперативності оформлення та обробки інформації процесу оренди; підвищення контролю по обліку надходження вибуття орендованих основних засобів; економія витрат ресурсів та праці документування та обробку документів.

5. При отриманні об'єкта у фінансову оренду основними завданнями організації обліку таких об'єктів є: відображення суми мінімальних орендних платежів; відображення розміру фінансових витрат за кожний період; відображення плати за устаткування; вибір методу амортизації, визначення періоду очікуваного використання об'єкта. Організація обліку операцій фінансової оренди передбачає комплекс спеціалізованих первинних

документів, що ґрунтуються на договорі оренди та формах обліку основних засобів, а також облікових реєстрів, тому вдосконалення системи обліку орендних операцій, перш за все, повинно торкнутися первинної документації.

6. Для обліку операцій з фінансової оренди планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією щодо його застосування передбачено комплекс спеціалізованих субрахунків, котрі в достатній мірі задовольняють потреби системи синтетичного та аналітичного обліку. Інформація щодо фінансової оренди основних засобів представлена у фінансовій звітності орендаря в повному обсязі та презентативній формі, зокрема, у складі активу балансу, у складі витрат та у спеціалізованій таблиці приміток до річної фінансової звітності. Облік розрахунків за орендоване майно у орендодавця має бути побудовано за допомогою таких облікових реєстрів, які обов'язково повинні містити інформацію: реквізити орендодавця, строк дії орендного договору, порядок сплати орендних платежів, розрахунок розмежування загальної суми орендних платежів на фінансові витрати орендодавця та відшкодування вартості об'єкта оренди, дату проведення розрахунків (планову і фактичну), поточну заборгованість, кореспонденцію рахунків.

7. Розкрито зміст аудиту основних засобів, який є складовою загального аудиту фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Доведено, що дотримання наведених у роботі складових аудиторської перевірки дозволить аудитору вивчити порядок організації і ведення обліку основних засобів на підприємстві. Таким чином, належна організація аудиторської перевірки на підприємстві забезпечить підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві, що позитивно впливає на фінансові результати господарської діяльності

8. Основним завданням аудиту операцій з фінансової оренди виступає збір та узагальнення наявної інформації про орендну діяльність

підприємства-замовника з метою надання висновку про реальний фінансовий стан господарюючого суб'єкта. Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация» при своєму створенні практично не мало основних засобів. Способом їх придбання було обрано саме фінансову оренду, як можливість поступово створити власну виробничо-технічну основу діяльності, одразу працюючи на ній та повертаючи вкладені кошти. Відповідно, керівництву підприємства дуже важливо адекватно оцінювати фінансові ризики та терміни окупності майна, котре придбавається на умовах фінансової оренди, оскільки щомісячний платіж в такому випадку має два компоненти: вартість майна та плата за його користування. Автоматизована обробка облікових даних не змінює суть і значення аудиторської перевірки операцій з фінансової оренди на ТОВ «Їжак Ресторация», змінюються лише її методи. Перевірки, які враховують автоматизацію роботи господарюючого суб'єкта, мають вищу якість аудиторських послуг, дозволяють достовірно оцінити системи внутрішнього контролю, а також рівень аудиторського ризику. Для якісного проведення аудиту фінансової оренди основних засобів слід врахувати усю інформацію, що характеризує орендні операції основних засобів, а також вплив зовнішніх факторів. Необхідно удосконалити обліковий процес оренди, шляхом затвердження методичних рекомендацій з обліку оренди на підприємстві ТОВ «Їжак Ресторация»

9. Розглянуто, що аналітичні процедури аудиту забезпечують здійснення оцінки та аналізу облікової інформації і звітності шляхом дослідження взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Запропоновано термін «аналітичні процедури» доповнити і зазначити, що в їх склад входять порівняння, спостереження, обчислення та перевірки, які проводяться для того, щоб сформуванню думку аудитора про достовірність між фінансовими та операційними даними. Використання аналітичних процедур при проведенні аудиту дозволяє виявити суттєві помилки та відхилення, які містяться у звітності, та сприяє оптимізації трудомісткості. Здійснено аналіз стану та ефективності використання основних засобів, що включає аналіз



обсягу, складу та структури основних засобів; проведено розрахунок коефіцієнтів оновлення, зносу, вибуття та придатності основних засобів. Узагальнюючим показником, що характеризує ефективність використання основних засобів, є фондovіддача. Проведений аналіз засвідчив, що на ТОВ «Їжак Ресторация» фондovіддача поступово зростає: із 12,9% в 2013 році до 16% в 2017 році, проте залишається низькою. збільшився обсяг продукції на 31,38 %. Зростання фондovіддачі вказує на підвищення ефективності використання основних коштів і є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. Для подальшого підвищення показника фондovіддачі необхідно нарощувати обсяги виробництва продукції за рахунок збільшення інтенсивності використання основного капіталу та зменшенням середньорічної вартості основних засобів шляхом ліквідації зношеного та малопродуктивного обладнання.

Розроблені теоретико-методичні підходи до обліку, оподаткування і аудиту фінансової оренди основних засобів дозволяють підвищити рівень матеріально-технічної бази та сприяють якісному управлінню підприємством.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Уханьова О.О. Договір оренди у порівнянні з іншими господарськими договорами // Вісник донецького університету, сер. в: економіка і право, вип.1. – 2007. – С. 526–533.
2. Головка І.О. Теоретичні аспекти визначення сутності орендних операцій в роздрібній торгівлі // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. №6.ч.2. С. 133-136.
3. Замула І.В. Облік і контроль операцій з добривами у сільськогосподарських підприємствах: еколого-управлінський аспект: Дис.канд.екон.наук за спеціальністю 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2004.
4. Романчук К.В. Класифікація господарських договорів: обліковий, аналітичний та контрольний аспекти // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – № 1(31). – с. 207.
5. Дроздов С.М., Бондарев А.К. Управление внешнеэкономической деятельностью. – СПб.: Изд-во С-Петербургского гос.ун-та экономики и финансов, 1998. – 517 с.
6. Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку // Електронний ресурс. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/82780/86095>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: // <http://www.minfin.gov.ua>.
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 17 «Оренда»: <http://www.minfin.gov.ua>.
9. Закон України: про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 року № 996 XIV – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

10. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2013. - Вип. 4. - С. 302-311. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2013\\_4\\_54](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2013_4_54)
11. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями . – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
13. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
14. Братчук Л.М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л.М. Братчук; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки» УААН. – К., 2005. – 21 с.
15. Головченко Н. В. Організація і методика обліку орендних операцій: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. В. Головченко; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 18 с.
16. Ковалев В.В. Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 512 с.
17. Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку/ І.Ю. Литвиненко // Вісник Житомир. державного тех-го університету.– 2009. - № 4. – С.86-97
18. Дроздов С.М., Бондарев А.К. Управление внешнеэкономической деятельностью. – СПб.: Изд-во С-Петербургского гос.ун-та экономики и финансов, 1998. – 517 с.
19. Човушян Э.О. Лизинг в России / Под ред. Б.Г. Дякина. – М., 1999. – 159 с.
20. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.1997 р. № 723/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>

21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: // <http://www.minfin.gov.ua>.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: // <http://www.minfin.gov.ua>.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: // <http://www.minfin.gov.ua>.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: // <http://www.minfin.gov.ua>.
25. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної. Міністерство фінансів України. Наказ №1307 від 31.12.2015: // <http://www.minfin.gov.ua>.
26. Лист ДФС від 22.07.2016 № 15900/6/99-99-15-03-02-15: // <http://www.minfin.gov.ua>.
27. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Міністерство фінансів України. Наказ №291 від 30.11.1999: // <http://www.minfin.gov.ua>.
28. Коробов, М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посіб. / М. Я. Коробов. – К. : Знання, КОО, 2000. – 378 с.
29. Савицька, Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. (2-ге вид., випр. і доп.) / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2005. – 662 с.
30. Чумаченко М.Г., Болюх, М. А. Економічний аналіз : навч. посібн. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток; за ред. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
31. Верига, Ю. А. Аналіз фінансового стану підприємств : методичні рекомендації / Ю. А. Верига, В. О. Подольська. – Полтава, ПКІ, 1999. – 562 с.
32. Лебедик Г.В. Аналіз впливу операцій з оренди на фінансовий стан та фінансові результати операцій з оренди // Економіка і регіон. 2011. №4(31). С. 213-217.

33. Модельний закон про лізинг // СНД ; Модель, Міжнародний документ, від 14.04.2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/997\\_a37](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/997_a37).
34. Асланян А.Г. Анализ как основа управления лизинговыми операциями / А.Г. Асланян // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 16. – С. 46–49.
35. Герасимович А.М. Лізингові операції: сутність, механізм проведення, оподаткування, облік, аналіз / А.М. Герасимович, І.А. Герасимович, Н.А. Морозова-Герасимович // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. КНЕУ. – 2009. – Вип. 13. – С. 184–197.
36. Ковальчук К.Ф. Показники ефективності лізингової угоди / К.Ф. Ковальчук, І.В. Вишнякова // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 141–146.
37. Малявина А.В. Лизинг и антикризисное управление / А.В. Малявина, С.А. Попов, Н.Б. Пашина. – М. : «Экзамен», 2002. – 256 с.
38. Панина И.В. Информационное обеспечение анализа эффективности лизинговых операций / И.В. Панина // Экономический анализ: теория и практика. – 2002. – № 3. – С. 18–23.
39. Парасій-Вергуненко Н.М. Аналіз лізингових операцій / Н.М. Парасій-Вергуненко // Аналіз банківської діяльності: Підручник ; за ред. проф. А.М. Герасимовича. — К. : КНЕУ, 2006. – С. 258–268.
40. Турило А.М. Оцінка ефективності інноваційного лізингу / А.М. Турило, Т.А. Черемисова // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 44–48.
41. Калабухова С.В. Аналіз ефективності лізингових операцій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. №3(30). С.159-165.
42. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
43. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б. Ф. Усач // К.: Знання-Прес, 2002.

44. Немченко В. В., Редько О. Ю. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / В. В. Немченко, О. Ю. Редько // Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
45. Ільїна С. Б. Основи аудиту: Навчально-практичний посібник / С. Б. Ільїна // К.: Кондор, 2009 р. – 378 с.
46. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков // К.: Алерта, 2012. – 664 с.
47. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит [текст]: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва // К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
48. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча // К.: Каравела, 2009. – 544 с.
49. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко, за заг. ред. О. А. Петрик // К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
50. Пшенична А. Ж. Аудит: навч. посіб. / А. Ж. Пшенична // К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
51. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. / В. Я. Савченко. // К.: КНЕУ, 2006. – 328 с.
52. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. // М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
53. Узгодження умов завдань з аудиту: Міжнародний стандарт аудиту 210. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)
54. Подання фінансової звітності: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

55. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту: Міжнародний стандарт аудиту 200. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)

56. Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища: Міжнародний стандарт аудиту 315. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf),

57. Словарь по экономике и финансам//[www.glossary.ru](http://www.glossary.ru)

58. Ковалев В.В. Финансовая аренда: как ее понимают в России и на Западе//Бухгалтерский учет. – 1998. – № 4. – с. 90

59. Прилуцкий Л. Мокрый, чистый, классический...Виды лизинга в соответствии с мировой практикой // Лизинг-ревю. – № 2/3, 1997 г.

60. Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт. – Т. II: Пер. с фр. – М.: Международные отношения, 1994. – 784 с.

61. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика/Під.заг.ред. М.І.Молдованова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.

62. Модеров С. Учет лизинга по МСФО // [www.fd.ru](http://www.fd.ru)

63. Костюк Д. Бухгалтерский учёт операционной аренды//Налоги и бухгалтерский учёт. – 2000. – № 70. – с. 8

64. Словарь «Бухгалтерский учет, налоги, хозяйственное право»// [www.slovari.yandex.ru](http://www.slovari.yandex.ru)

65. Советский энциклопедический словарь/Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров (пред.). – М.: «Советская энциклопедия», 1981. – 1600 с.
66. Кабатова Е.В. Лизинг: понятие, правовое регулирование, международная унификация. М., – 1991.
67. Энциклопедический словарь под ред. И.Е. Андреевского. Издатели Ф.А. Брокгауз и И.А. Ефрон. – Санкт-Петербург. – 1890.
68. Шлифер Е. Аудит в условиях автоматизированной обработки учетных данных // Бухгалтер и компьютер. — 2004. — № 11 (50). — С. 12.
69. Пупко Г. М. Аудит и ревизия: Учебн. пособие. — Мн.: Мисанта, 2002. — 429 с.
70. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – К.: „Каравелла”; Львів: „Новий світ-2000», 2002. – 504 с.
71. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
72. Андреева О.І. Примітки до річної фінансової звітності та формування інформації про основні засоби підприємства, що перебувають в операційній оренді чи фінансовому лізингу / О.І. Андреева // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2009. - № 5. – С. 4-8.
73. Артиш В.І. Історичні аспекти виникнення та розвитку лізингу в світі / Артиш В.І.// WELCOM. – 2004. - № 11-12. - С. 3-7.
74. Бадзим О. С. Удосконалення функціонування ринку лізингових послуг/ О.С.Бадзим, А.Р.Древуш // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — №9(111). —С. 182—190.
75. Базилевич В.Д. Економічна теорія: політекономія: підручник / За ред. В.Д. Базилевича. - 7ме вид., перероб. і доп. - К.: «Знання», 2008. - 719 с.
76. Бакалець Р.І. Переваги придбання основних засобів за схемою фінансового лізингу [Електронний ресурс] / Бакалець Р.І // Вісник Львівської



державної фінансової академії. – 2010. - № 18. - Режим доступу  
[www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vldfa/2010\\_18/Bakalets.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2010_18/Bakalets.pdf)

77. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента. Как управлять капиталом./ И.Т.Балабанов – М.: Финансы и статистика, 1994. – 692 с.

78. Башнянин Г.І. Політична економія [навчальн. посібник]/ Г.І.Башнянин, П.Ю.Лазур, В.С.Медведев– К.: Ельга, 2000. - 485с.

79. Безклубна Н.Л. Напрями розвитку лізингу / Н.Л. Безклубна // Економіка та держава. - 2009. - № 12. — С. 44-45.

80. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / О. В.Павловська, Н. М.Притуляк, Н. Ю.Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2005. – 592 с.

81. Бланк И.А. Управление прибылью/ И.А.Бланк. - К.: «Ника-Центр», 1998. - 554 с.

82. Бланк, І. О. Фінансовий менеджмент : [навчальний посібник] /І.О. Бланк. - К. : Ельга, 2008. - 724 с.

83. Богомолов А.Ю.Управление лизинговым процессом/ А.Ю.Богомолов, В.А.Горемыкин// Финансовый менеджмент. - 2001. - № 3. - С. 28-41.

84. Боримська К.П. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності/ К.П. Боримська, Т.В.Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Збірник наукових праць. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/35129/38528>

85. Бочаров В.В. Инвестиции/ В.В.Бочаров - СПб.: Питер, 2003. - 288 с.

86. Братчук Л.М. Оренда: економічна сутність та відмінності від лізингу // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2002. – № 2. – С. 21-25.

87. Братчук Л.М. Склад, структура та класифікація орендної плати // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2003. – № 1(14). – С. 44-51.
88. Брігхем С. Основи фінансового менеджменту: Пер. з англ./ С.Брігхем - К.: Молодь. 1997.- 1000 с.
89. Буженина Н. История развития лизинговых отношений в США/ Н.Буженина // Лизинг- ревью. – 2000. – №9(10). – С. 31 – 35.
90. Бусел В.Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.; Ірпінь : ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с.
91. Бутар Г. М. Розвиток ринку фнансового лізингу в Україні / Г.М. Бутар // Наукові праці МАУП. - 2013. - № 1(36). - С. 207-210.
92. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. [навч.посібник] /Ф.Ф.Бутинець, О.В.Олійник, М.М.Шигун, С.М.Шулепова. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
93. Буянов А. Зарубежный опыт организации орендных отношений/ А.Буянов // Международный сельско-хозяйственный журнал. - 2001. - № 3. - С. 33 - 37
94. Величко Т.Г. Лізинг, як інвестиційний механізм модернізації матеріально-технічної бази підприємств АПК [Електронний ресурс] / Величко Т.Г. // Культура народів причерномор'я. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/knp/163/knp163\\_10-12.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/knp/163/knp163_10-12.pdf)
95. Вишнякова В. І. Методологія вибору ефективного виду-лізингової угоди промислових підприємств: навчальний посібник / В. І. Вишнякова - Павлоград: ЗПЕУ, 2005. -120 с.
96. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємстві : моногр. / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко. — К. : КНЕУ, 2004. — 480 с.

97. Внукова Н.М. Оцінка можливостей розвитку фінансового лізингу в Україні // Н.М. Внукова, О.С. Бадзим, В.А. Череватенко // Актуальні проблеми економіки. - 2013. - № 9. - С.49-57.
98. Волкова М. В., Кунченко О. В. Удосконалення обліку лізингових операцій на підприємствах України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2010/Economics/67475.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67475.doc.htm).
99. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах : [навчальн. посібник]/ Р.М.Воронко - Львів : Магнолія 2006, 2009. - 744 с.
100. Газман В.Д. Лизинг: теория, практика, комментарии / В.Д. Газман. — М. : Фонд "Правовая культура", 1997. — 416 с.
101. Годованець О.В. Вдосконалення бухгалтерського обліку фінансової оренди в орендодавця на основі використання П(С)БО-14/ О.В.Годованець // Наукові записки Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. - Тернопіль. - 2001 № 11.-Ч.1.-С. 206-210.
102. Годованець О.В. Вибір критеріїв оцінки ефективності інвестицій і використанні лізингових операцій як форми фінансування інвестицій/ О.В.Годованець// Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. – Тернопіль. - 2000.-№ 8.-С. 159-163.
103. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. - Київ: ЦУЛ, 2015. – 425 с. ХІУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/15898>
104. Діденко Л.М. Оренда: етапи розвитку та економічна сутність/ Л.М Діденко. // Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету. – 2002.- № 11. – С. 188-191.
105. Дроздова Т. Надходження основних засобів на підприємство: проблеми оцінки/ Т. Дроздова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - №31. – С. 6–20

106. Жилінський А.І. Створення сприятливого середовища для розвитку фінансового лізингу в Україні / А.І. Жилінський // WELCOME. - 2004. - № 1. — С. 16-18.
107. Житний П. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит : науковопрактичний журнал. – 2010. - № 1. – С. 19- 25.
108. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2011. - № 4. – С. 25-28
109. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: [монографія] / З.В. Задорожний. - Тернопіль: Екон. думка, 2006. - 336 с.
110. Канцедал Н.А. Господарський договір як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю / Н.А. Канцедал // Економіка АПК. – 2014. - № 10. С. 106-110
111. Карінцева О.І. Ефективність використання лізингу в сучасних умовах /О.І.Карінцева,М.О.Харченко,С.О.Кальченко// Механізм регулювання економіки – 2016. - № 3- 97- 104.
112. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика: [підручник] / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, за ред.проф А.Г. Загородній. - Вид. 2-ге, перероб. і доп. - Львів: «Магнолія 2006», 2007. - 440 с.
113. Коба О.В. Облік орендних операцій [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/35.pdf>
114. Коваленко Н.І. Ситуаційне моделювання лізингових операцій / Н.І Коваленко // Фінанси України. – 2012. - № 10. – С. 118-125.
115. Кожанова Є. П. Економічний аналіз: [навч. посібник] / Є.П. Кожанова, І.П. Отенко, Т.М. Серікова, П.М. Куліков. — 3-є вид., допр. і доп. — Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. — 344с
116. Коссак В.М. Право інтелектуальної власності [Підручник]/ В.М.Коссак, І.Є.Якубівський. — К.: Істина, 2007. — 208 с.

117. Крічка М. Методика та організація обліку і аналізу основних засобів / М. Крічка // Економіка та держава. – 2013. - №6. – С. 73-75.
118. Кругляк Б. Аудит основних засобів промислових підприємств: методичний аспект / Б. Кругляк // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - №7. - С. 50-58.
119. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : [підручник] / Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.
120. Кулаковська Л.П. Онови аудиту: [навч.посіб.] / Л.П. Кулаковська. - К.: “Каравелла” Львів: “Новий світ” - 2000, 2002. - 504 с.
121. Кулиняк І.Я. Методика економічного аналізу лізингових платежів машинобудівних підприємств / І.Я. Кулиняк // Науковий вісник національного лісотехнічного університету України: збірник наукових праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2009. - Вип. 19.13. - С. 269-274.
122. Кулиняк І.Я. Теоретичні засади багатоаспектності поняття ”лізинг” [Електронний ресурс] / І.Я. Кулиняк // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2009. – Вип. 19.3. – Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/...3/276\\_Kulyniak\\_19\\_3.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/...3/276_Kulyniak_19_3.pdf)
123. Лазебна Ю.М. Амортизація основних фондів при фінансовому лізингу / Лазебна Ю.М. // Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив : матеріали третьої всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції 2224 листопада 2007 року. – Ч. 1. – Київ : ТОВ ”ТК Меганом”, 2007. – С. 34-35.
124. Лазебна Ю.М. Відображення фінансового лізингу у бухгалтерському обліку та податкових розрахунків / Ю.М. Лазебна // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. - Випуск 223: В.3 т. - Т.ІІ. - Дніпропетровськ: ДНУ, 2007. -334 с. ( С. 372 - 379).
125. Леваєва Л.Ю., Кучеренко С.Ю., Кучеренко М.А. Аналіз діяльність фінансових та лізингових компаній в Україні. [Електронний

ресурс] – Режим доступу  
ephseir.phdpu.edu.ua:8081/xmlui/bitstream/.../28.pdf?...

126. Майдула Г.С Лізинг як джерело відтворення основних засобів підприємства/ Г.С Майдула // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. - 2011. - № 2(2). - С. 416-426.

127. Майорова Т. В. Інвестиційний податковий кредит як непрямий метод фінансування інноваційної діяльності /Т. В. Майорова// Економіка та держава -2015. -№ 2. -С. 31-34.

128. Марценюк-Розарьонова, О. В. Проблеми лізингових відносин на сучасному етапі та шляхи їх подолання/ О. В. Марценюк-Розарьонова, С. В. Зарубенко// Збірник наукових праць ВНАУ. - 2012. — № 2 (64). — С. 77-82.

129. Маслова И.А.,Сближение бухгалтерського и налогового учёта/ Маслова И.А., Хононеко М.Е. //Финансовий менеджмент . -2013. -№5 – С.33-43.

130. Мельник Е.Г. Контроль витрат майбутніх періодів / Е.Г. Мельник // Міжнародний збірник наукових праць. - 2009. - № 3 (15). - С. 165-169.

131. Михальчук М.В. Міжнародний досвід використання лізингових відносин в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/56259/53140>

132. Міщенко, В. І. Основи лізингу: навчальний посібник / Серія «Бібліотека банкіра» // В. І. Міщенко, О. Г. Луб'яницький, Н. Г. Слав'янська - К.: Товариство «Знання», 2003. -138 с.

133. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: [навч. посібник] / Г.В. Нашкерська. - К.: Кондор, 2009. 503 с.

134. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета: Пер с англ. / Под ред. Я.В. Соколова./ Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.

135. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. - К.: ДП Інформ.-аналіт. агенство, 2008.-491 с.

136. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю: [підручник] / А.А. Пилипенко. - Х.: ВД "ІНЖЕК", 2004. - 424 с.
137. Подік А.В. Історія виникнення і аналіз розвитку оренди (лізингу) / А.В.Подік // Агросвіт. - 2007. - № 7. - С. 18 - 22.
138. Поліщук І.Р. Удосконалення внутрішнього контролю операцій з нерухомістю: організаційно-методичний підхід / І.Р. Поліщук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2011. - № 4 (58). - С. 111-115.
139. Положій. В. М. Власність: економічний аспект. Альтернативні концепції та методики [Текст] : [наук. вид.] / В. М. Положій, Л. П.Чижов. - Суми : ВВП "Мрія"-ЛТД, 1994. - 80 с.
140. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: [навч. посібник] / І.Ф. Прокопенко, В.І. Гнанін. - К.:ЦУЛ, 2008. - 430 с.
141. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / А.Ж. Пшенична. - К.:ЦУЛ, 2008. - 320 с.
142. Розмислова Н.О. Контроль операцій з інвестиційною нерухомістю в умовах предметної цілісності об'єкту / Н.О. Розмислова // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. - 2010. - випуск 29 (частина 1). - С. 186-189.
143. Романів Р. В. До питання необхідності врахування чинника інфляції при аналізі звітності підприємства / Р. В. Романів // Наукові записки : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. акад. нар. госп-ва. - Тернопіль : Економічна думка, 2002. - Вип. 11, ч. 1. - С. 114-116. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://library.tneu.edu.ua/index.php/nmkd/62-resursy-biblioteky/pratsivykladachiv-tneu/r?start=20>
144. Романів Р. В. Формування та функціонування системи управлінського обліку на промислових підприємствах (на прикладі підприємств лакофарбової промисловості України) [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня к. е. н: спец. 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит /

Ростислав В. Р. – Тернопіль : ТАНГ, 2000. – 224 с. [Електронний ресурс]. -  
Режим доступу: <http://www.dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/2833>

145. Романів Р.В. Бухгалтерські ризики та їх вплив на інформаційне середовище/ Р.В.Романів// Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.)–Тернопіль: ТНЕУ, 2017.– С.205-207. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/22574/1/%D0%BA%D0%BE%D0%BD>

146. Романів Р.В. Облікові та юридичні аспекти операцій з правами на нерухомість: вітчизняний та зарубіжний досвід / Р.В.Романів //Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. -2013. - №3. – С. 272-279. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:<http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/2871>

147. Романів Р.В. Проблеми застосування у бухгалтерському обліку оцінки за справедливою вартістю та її вплив на світові економічні процеси / Р.В.Романів// Економічний аналіз: збірник науково-технічних праць кафедри економічного аналізу. -2010. - №6. – С. 314-316.

148. Стащенко Ю.В. Лізингові операції в бухгалтерському обліку/ Ю.В. Стащенко // Фінанси, облік і аудит. – 2013. №1 – С.306-313

149. Супова А.Т. Особенности развития лизинга в странах Западной Европы // Эко. – 1998. – №10. – С. 156 – 165.

150. Сухарева Л.А. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние, перспективу / Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. - Львів, 2004. - С. 84-91.

151. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Б.Ф. Усач. - [5-те вид.]. - К.: Знання-Прес, 2004. - 253 с.

152. Харченко С. А. Методичні основи розрахунків із лізингових платежів / С. А.Харченко //Актуальні проблеми економіки. — 2009. — № 4(94). — С. 188—197.



153. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [под ред. проф. Я. В. Соколова]. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с.

## ДОДАТКИ

## Додаток А

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

	КОДИ
Дата (рік, місяць, число)	2013 31 12
Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация»	за ЄДРПОУ 35872403
Територія Україна	за КОАТУУ 8036400000
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ 240
Вид економічної діяльності <u>діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування</u>	за КВЕД 45.20
Середня кількість працівників <sup>17</sup>	
Адреса, телефон: вул. Терьохіна, 12, м. Київ, Україна	
Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знаку	

### 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 звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000	-	-
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	147	121
первісна вартість	1011	248	192
знос	1012	(101)	(71)
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	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	147	121
<b>II. Оборотні активи</b>			
Товари	1100	15	7
Поточні біологічні активи	1110	-	-

## Продовження Додатку А

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	-	3
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	7	9
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	1	101
Витрати майбутніх періодів	1170	-	2
Інші оборотні активи	1190	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	23	122
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	178	243
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	160	160
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(20)	68
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	140	228
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>		
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	14	1
розрахунками з бюджетом	1620	10	4
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	4	1
розрахунками з оплати праці	1630	9	3

Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-

Продовження Додатку А

Інші поточні зобов'язання	1690	1	6
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	38	15
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	178	243

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)  
за 2013 р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	520	629
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(269)	(328)
Валовий: прибуток	2090	-	-
збиток	2095	251	301
Інші операційні доходи	2120	-	-
Адміністративні витрати	2130	(38)	(64)
Витрати на збут	2150	(170)	(177)
Інші операційні витрати	2180	(63)	(65)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	-	-
збиток	2195	(20)	(5)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	131	-
Фінансові витрати	2250	-	-
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	(23)	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	88	-
збиток	2295	-	(5)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	88	-
збиток	2355	-	(5)

## Продовження Додатку А

## II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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	88	(5)

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	179	203
Витрати на оплату праці	2505	112	122
Відрахування на соціальні заходи	2510	7	13
Амортизація	2515	3	4
Інші операційні витрати	2520	79	92
Разом	2550	380	434

## IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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

Борсук А.Л.

Петренко О.В.



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

	КОДИ
Дата (рік, місяць, число)	2014 31 12
Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация»	за ЄДРПОУ 35872403
Територія Україна	за КОАТУУ 8036400000
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ 240
Вид економічної діяльності діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування	за КВЕД 45.20
Середня кількість працівників <sup>1</sup> 16	
Адреса, телефон: вул. Терьохіна, 12, м. Київ, Україна	
Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знаку	

### Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2014 р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000	-	-
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	121	120
первісна вартість	1011	192	198
знос	1012	(71)	(78)
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	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	121	120
<b>II. Оборотні активи</b>			
Товари	1100	7	22
Поточні біологічні активи	1110	-	-



## Продовження Додатку А

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	3	13
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	9	2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	101	77
Витрати майбутніх періодів	1170	2	5
Інші оборотні активи	1190	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	122	119
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	243	239
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	160	160
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	68	45
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	228	205
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>		
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	1	5
розрахунками з бюджетом	1620	4	8
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	1	7
розрахунками з оплати праці	1630	3	-

Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-

Продовження Додатку А

Інші поточні зобов'язання	1690	6	14
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	15	34
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	243	239

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)  
за 2014 р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

### I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	349	520
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(134)	(269)
Валовий прибуток	2090	215	-
збиток	2095	-	251
Інші операційні доходи	2120	-	-
Адміністративні витрати	2130	(59)	(38)
Витрати на збут	2150	(98)	(170)
Інші операційні витрати	2180	(45)	(63)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	13	-
збиток	2195	-	(20)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші доходи	2240	14	131
Фінансові витрати	2250	-	-
Інші витрати	2270	(9)	(23)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	18	88
збиток	2295	-	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-

Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	18	88
збиток	2355	-	-

Продовження Додатку А

## II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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	18	88

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	157	179
Витрати на оплату праці	2505	98	112
Відрахування на соціальні заходи	2510	6	7
Амортизація	2515	1	3
Інші операційні витрати	2520	83	79
Разом	2550	345	380

Керівник

Борсук А.Л.

Головний бухгалтер

Петренко О.В.



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

	КОДИ
Дата (рік, місяць, число)	2015 31 12
Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация»	за ЄДРПОУ 35872403
Територія Україна	за КОАТУУ 8036400000
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ 240
Вид економічної діяльності <u>діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування</u>	за КВЕД 45.20
Середня кількість працівників <sup>1</sup> 11	
Адреса, телефон: вул. Терьохіна, 12, м. Київ, Україна	
Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знаку	

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

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000	-	-
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	120	119
первісна вартість	1011	198	223
знос	1012	(78)	(104)
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	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	120	119
<b>II. Оборотні активи</b>			
Товари	1100	22	8
Поточні біологічні активи	1110	-	-

## Продовження Додатку А

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	13	31
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	2	13
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	77	3
Витрати майбутніх періодів	1170	5	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	119	55
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>	-	
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	239	174
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	160	160
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	45	(22)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	205	138
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	-	-
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	5	7
розрахунками з бюджетом	1620	8	12
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	7	9

розрахунками з оплати праці	1630	-	8
Поточні забезпечення	1660		-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-

Продовження Додатку А

Інші поточні зобов'язання	1690	14	-
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	34	36
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	239	174

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

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	276	349
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(112)	(134)
Валовий: прибуток	2090	164	215
збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	16	-
Адміністративні витрати	2130	(61)	(59)
Витрати на збут	2150	(79)	(98)
Інші операційні витрати	2180	(17)	(45)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	23	13
збиток	2195	-	-
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	-	14
Фінансові витрати	2250	-	-
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	-	(9)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	23	18
збиток	2295	-	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:	2350	23	18

прибуток			
збиток	2355	-	-

Продовження Додатку А

### II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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	23	18

### III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	114	157
Витрати на оплату праці	2505	78	98
Відрахування на соціальні заходи	2510	5	6
Амортизація	2515	3	1
Інші операційні витрати	2520	69	83
Разом	2550	269	345

### IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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

Борсук А.Л.





## Продовження Додатку А

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

	КОДИ
Дата (рік, місяць, число)	2016 31 12
Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация»	за ЄДРПОУ 35872403
Територія Україна	за КОАТУУ 8036400000
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ 240
Вид економічної діяльності <u>діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування</u>	за КВЕД 45.20
Середня кількість працівників <sup>1</sup> 18	
Адреса, телефон: вул. Терьохіна, 12, м. Київ, Україна	
Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знаку	

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

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000	-	-
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	119	118
первісна вартість	1011	223	192
знос	1012	(104)	(74)
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	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	119	118
<b>II. Оборотні активи</b>			
Товари	1100	8	5
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари,		31	-

роботи, послуги	1125		
-----------------	------	--	--

Продовження Додатку А

Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	-	1
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	13	6
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	3	111
Витрати майбутніх періодів	1170	-	2
Інші оборотні активи	1190	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	55	125
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>		-
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	174	243
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	160	160
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(22)	72
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	<b>138</b>	232
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	-	
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		-
товари, роботи, послуги	1615	7	6
розрахунками з бюджетом	1620	12	2
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	9	1
розрахунками з оплати праці	1630	8	2

Поточні забезпечення	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-

Продовження Додатку А

Інші поточні зобов'язання	1690	-	-
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	36	11
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	174	243

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

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	544	276
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(291)	(112)
Валовий: прибуток	2090	253	164
збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	18	16
Адміністративні витрати	2130	(54)	(61)
Витрати на збут	2150	(146)	(79)
Інші операційні витрати	2180	(67)	(17)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	4	23
збиток	2195	-	-
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Фінансові витрати	2250	-	-
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	-	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	4	23
збиток	2295	-	-

Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	4	23
збиток	2355	-	-

Продовження Додатку А

## II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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	4	23

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	195	114
Витрати на оплату праці	2505	104	78
Відрахування на соціальні заходи	2510	5	5
Амортизація	2515	3	3
Інші операційні витрати	2520	74	69
Разом	2550	381	269

## IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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

Борсук А.Л.



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

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация»	за ЄДРПОУ	2017 31 12 35872403
Територія Україна	за КОАТУУ	8036400000
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240
Вид економічної діяльності <u>діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування</u>	за КВЕД	45.20
Середня кількість працівників <sup>1</sup> 16		
Адреса, телефон: вул. Терьохіна, 12, м. Київ, Україна		
Одиниця виміру: тис. грн з десятковим знаком		

### Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2017 р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>	<b>1000</b>	-	-
Нематеріальні активи			
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	118	110,6
первісна вартість	1011	192	193,7
знос	1012	74	83,1
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	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	118	110,6
<b>II. Оборотні активи</b>			
Товари	1100	5	3,7
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари,			

роботи, послуги	1125	0	7,6
-----------------	------	---	-----

Продовження Додатку А

Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	6	0
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	111	101,7
Витрати майбутніх періодів	1170	2	2,7
Інші оборотні активи	1190	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	125	115,7
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	243	226,3
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	160	160
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	72	51,3
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	232	211,3
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	-	-
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	6	7,6
розрахунками з бюджетом	1620	2	5,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	1	0,6
розрахунками з оплати праці	1630	2	1,3



Поточні забезпечення	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-

Продовження Додатку А

Інші поточні зобов'язання	1690	0	0,5
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	11	15,1
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	243	226,3

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)  
за 2017 р.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	447	544
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(236)	(291)
Валовий прибуток	2090	211	253
збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	0,5	18
Адміністративні витрати	2130	67	54
Витрати на збут	2150	121	146
Інші операційні витрати	2180	32,7	67
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	-	4
збиток	2195	(9,2)	-
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	0	0
Фінансові витрати	2250	-	-
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	-	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	-	4
збиток	2295	(9,2)	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	0,1	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	-	4

збиток	2355	(9,3)	-
--------	------	-------	---

Продовження Додатку А

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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	(9,3)	4

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	130	195
Витрати на оплату праці	2505	87	104
Відрахування на соціальні заходи	2510	4	5
Амортизація	2515	2	3
Інші операційні витрати	2520	74	74
Разом	2550	297	381

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
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

Борсук А.Л.



*Ознаки класифікації оренди наведені в економічній та довідковій літературі*

<i>№ з/п</i>	<i>ознака класифікації</i>	<i>вид оренди</i>	<i>сутність</i>	<i>джерело</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	за мірою права власності на орендований актив	фінансова оренда	оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом	Словник з економіки та фінансів [57]
		операційна оренда	інша оренда, ніж фінансова	Словник з економіки та фінансів [57]
		капітальна оренда	зобов'язання оренди, які повинні бути капіталізовані в балансовому звіті	Словник з економіки та фінансів [57]
		проста оренда	короткострокова відплатна передача на основі договору майна в користування без права його викупу орендарем	Словник з економіки та фінансів [57]
		оренда типу продаж	лізинг, за яким компанія орендує обладнання, що виробляється нею	Словник з економіки та фінансів [57]
		фінансова оренда типу продажу	надання в оренду обладнання виробником на строк, менший, ніж його нормативний або очікуваний строк експлуатації, але після закінчення дії договору, укладається новий договір	Ковальов В.В. [58]
		оренда з наступним викупом	вид оренди, що передбачає викуп орендарем майна в кінці строку оренди	Прилуцький Л. [59]
		оренда з правом купівлі	фінансова оренда	Бернар І. [60]
		оренда прямого фінансування	фінансова оренда	Бернар І. [60]
		зворотна оренда	лізинг, за яким лізингодавець є одночасно й постачальником обладнання, що надається в лізинг	Бернар І. [60]
2	за кількістю сторін договору оренди	індивідуальна оренда	оренда, при якій кількість учасників складає не більше двох осіб	Молдованов М.І. [61]
		групова оренда	оренда, при якій кількість учасників складає більше двох осіб	Молдованов М.І. [61]
		сімейна оренда	форма оренди, коли глава сім'ї, - власник земельної ділянки – передає в оренду землю одному з членів своєї сім'ї	Молдованов М.І. [61]

1	2	3	4	5
		лізинг	оренда, при якій кількість учасників складає три особи, а саме: предмет оренди на замовлення орендаря придбається орендодавцем у третій особи	Модеров С. [62]
		пряма фінансова оренда	оренда, яка, як правило, передбачає участь трьох сторін	Ковальов В.В. [58]
3	залежно від об'єкта	оренда державного майна	об'єктом оренди виступає державне майно	Костюк Д. [63]
		оренда майна, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності	об'єктом оренди виступає майно, право власності на яке належить юридичній особі недержавної форми власності	Костюк Д. [63]
		оренда майна громадян	об'єктом оренди виступає майно громадян	Костюк Д. [63]
		оренда майна у фізичних осіб	орендар приймає на правах оренди майно у фізичних осіб, що не є суб'єктами підприємницької діяльності	Костюк Д. [63]
		оренда у фізичних осіб-СПД	орендар приймає на правах оренди майно у фізичних осіб, що є суб'єктами підприємницької діяльності	Костюк Д. [63]
		оренда підприємств	за договором оренди підприємства в цілому як майнового комплексу, що використовується для здійснення підприємницької діяльності, орендодавець зобов'язується надати орендарю за плату в тимчасове володіння та користування земельні ділянки, будівлі, споруди, обладнання та інші основні засоби, що входять до складу підприємства	Словник «Бухгалтерський облік, податки, господарське право» [64]
		оренда транспортного засобу з екіпажем (фрахтування на строк)	за договором оренди (фрахтування на строк) транспортного засобу з екіпажем орендодавець надає орендарю транспортний засіб за плату в тимчасове володіння і користування, а також надає	Господарський кодекс України [12]

Продовження Додатку Б  
Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5
			власними силами послуги по управлінню ним і по його технічній експлуатації	
		оренда транспортного засобу без екіпажу	за договором оренди (фрахтування на строк) транспортного засобу без екіпажу орендодавець надає орендарю транспортний засіб за плату в тимчасове володіння і користування, а також надає власними силами послуги по управлінню ним і по його технічній експлуатації	Господарський кодекс України [12]
		прокат	за договором прокату орендодавець, що здійснює надання майна в оренду в якості постійної підприємницької діяльності, зобов'язується надати орендарю рухоме майно за плату в тимчасове володіння і користування	Цивільний кодекс України [13]
		земельна оренда	форма землекористування, при якій власник землі надає власну земельну ділянку на визначений строк іншій особі (орендарю) для ведення господарства за певну плату (орендну плату)	Прохоров О.М. [65]
		емфітевіз	вид довгострокової оренди земельних ділянок	Прохоров О.М. [65]
		оренда машин і обладнання	форма кредитування експорту без передання права власності на товар орендарю	Словник з економіки та фінансів [57]
		бербоут-чартер	договір фрахтування, відповідно якому судовласник надає фрахтувальнику судно без екіпажу на умовах оренди	Господарський кодекс України [12]
		половничество	вид оренди землі, те ж, саме	Прохоров О.М. [65]
		ленд-ліз	система надання в займ або в оренду озброєння, боєприпасів, стратегічної сировини, продовольства, товарів і послуг країнам- союзникам	Словник з економіки та фінансів [57]

1	2	3	4	5
4	за орендними платежами	градуйована оренда	договір оренди, що передбачає періодичне збільшення орендних платежів	Словник з економіки та фінансів [57]
		індексована оренда	договір оренди, за яким платежів наближаються до визначеного взаємо узгодженого цінового індексу: індексу споживчих цін, до індексу оптових цін і т.і.	Словник з економіки та фінансів [57]
		відсоткова оренда	оренда, за якою орендодавець отримує відсоток від сукупних продаж або чистого прибутку у вигляді орендних платежів за надану власність	Словник з економіки та фінансів [57]
		оренда з переоцінкою	договір оренди, що передбачає періодичну переоцінку власності. При цьому орендна плата встановлюється у вигляді відсотка від оціненої вартості	Словник з економіки та фінансів [57]
		відкрита оренда	лізингова угода, за якою при поверненні лізингового обладнання передбачається значний одноразовий платіж або додатковий платіж для компенсації зміни до цього моменту вартості власності	Словник з економіки та фінансів [57]
		іздольщина (іздольна оренда)	форма оренди землі, при якій орендна плата вноситься орендодавцю у вигляді частини врожаю	Словник з економіки та фінансів [57]
		ісполщина	вид оренди землі, при якій орендна плата, сплачується власнику землі, складає частину врожаю; різновид іздольщини	Прохоров О.М. [65]
5	за строком	рентинг	короткострокова оренда без передання права власності в кінці строку	Човушян Е.О. [19]
		хайринг	середньострокова оренда, також без передання права власності в кінці строку	Човушян Е.О. [19]
		лізинг	оренда на більш тривалий строк	Човушян Е.О. [19]
		короткострокова	рентинг	Дроздов С.М. [5]
		середньострокова	хайринг	Дроздов С.М. [5]
		довгострокова оренда	подовжена в часу оренда машин і обладнання, що порівнюється з їх ресурсом та здійснюється на	Дроздов С.М. [5]

1	2	3	4	5
			договірній основі на умовах компенсації	
		контрактний найм	змішаний вид оренди, щодо синтезує елементи довгострокової і оперативної оренди	Прилуцький Л. [59]
6	за характером зобов'язань	оренда з повним обслуговуванням	оренда, при якій орендодавець зобов'язується обслуговувати та страхувати майно, що надане в оренду	Словник з економіки та фінансів [1]
		загальна оренда	оренда, за якою орендодавець сплачує більшу частину операційних витрат, в тому числі податки на власність, витрати на ремонт та експлуатацію	Словник з економіки та фінансів [57]
		чиста оренда	оренда, яка покладає на орендаря обов'язок сплачувати податки на нерухомість, витрати на технічне обслуговування, страхування та інші витрати, пов'язані з утриманням орендованого майна в робочому стані	Молдованов М.І. [61]
7	залежно від сектору ринку	оренда міжнародна	надання однією державою іншому права користування ділянкою своєї території (мета, строк і плата визначається міжнародним договором)	Прохоров О.М. [65]
		міжфірмова оренда	надання однією фірмою в оренду майно іншій фірмі	Словник з економіки та фінансів [57]
		міжнародна оренда	лізинг, договір, що укладається між лізингоотримувачем і лізингодавцем, що знаходяться в різних країнах	Словник з економіки та фінансів [57]
8	за ступенем черговості орендаря	багатослойна оренда	оренда, за якою суборендар сам надає орендоване майно в суборенду	Словник з економіки та фінансів [57]
		суборенда	передача частини орендованого майна в оренду третій особі або групі осіб	Цивільний кодекс України [13]
9	за умовами амортизації	операційна оренда	лізинг, який застосовується при незначних строках оренди обладнання. При оперативному лізингу обладнання не повністю амортизується за строк оренди, і може бути знов надано в оренду або повернуто орендодавцю	Словник з економіки та фінансів [57]



1	2	3	4	5
10	за ступенем безперервності	невідмовна оренда	орендна угода – за якою орендарем на початок строку оренди сплачену таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки: 1) з дозволу орендодавця; 2) якщо відбулася певна непередбачена подія; 3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем	П (С) Б О 14 [7]
		неанульована оренда	невідмовна оренда	Кабатова Є.В. [66]
11	за цільовим призначенням	сільськогосподарська оренда	оренда землі	Бернар І. [60]
		будівельна оренда	договір, за яким орендар зобов'язаний здійснити будівництво на ділянці орендодавця та підтримувати в доброму стані збудовані споруди протягом всього строку оренди. Всі витрати, пов'язані з будівництвом і земельною ділянкою, покладаються на орендаря	Бернар І. [60]
		адміністративна оренда	оренда, за якою в ролі орендодавця або орендаря виступає держава	Бернар І. [58]
		професійна оренда	надання в оренду майна, що використовується виключно для здійснення некомерційної діяльності (адвокатської, архітектурної та ін.)	Бернар І. [58]
12	залежно від податкових вигод	оренда типу «безпечна гавань»	оренда, яка застосовується для перекладу податкових пільг права власності від орендаря, який не може ним скористатися, до орендодавця, який може використовувати ці пільги	Словник з економіки та фінансів [57]

1	2	3	4	5
		оренда з подвійною зміною ціни	оренда, за якою правила держав орендодавця і орендаря дозволяють вважати обидві сторони власниками орендованого обладнання за податковими міркуванням	Словник з економіки та фінансів [57]
13	ознака не визначена, історичні форми оренди	істинна оренда	в США - договір оренди, що задовольняє вимоги Кодексу Служби внутрішніх доходів	Словник з економіки та фінансів [57]
		лізгольд	вид земельної оренди в Англії	Прохоров О.М. [65]
		хамасат	одна із форм іздольної оренди в арабських країнах середньовіччя та Нового часу. Врожай при хамасаті ділився на 5 частин: 1/5 (хумс) – отримував хам мас (батрак), 4/5 – власник землі.	Прохоров О.М. [65]
		апарсерія	вид іздольної оренди, при якій орендар отримує в тимчасове користування ділянку землі або скот, за що зобов'язаний оплатити орендодавцю частину врожаю або продуктів тваринництва	Прохоров О.М. [65]
		скопщина	скопщина, в Малоросії половничество, оренда землі не за гроші, а за частину врожаю	Брокгауз Ф.О., Єфрон І.О. [67]
		кортома	історична форма оренди	Брокгауз Ф.О., Єфрон І.О. [67]
		суперфіцій	в праві деяких буржуазних держав Західної Європи особливе речове право на споруди та насадження на земельній ділянці, що належить іншій особі	Молдованов М.І. [61]
14	ознака не визначена	найом-купівля	відсутнє визначення	Словник з економіки та фінансів [57]
		кредит-найом	відсутнє визначення	Словник з економіки та фінансів [57]

Характеристика діючої нормативно - правової бази з обліку, оподаткування та контролю операцій з оренди необоротних активів

№ пор.	Нормативний документ	Основні положення та питання регулювання
1	Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 16 „Основні засоби»	Визначає облік основних засобів з метою отримання користувачами інформації про інвестиції, які вкладаються в основні засоби та зміни в їх складі.
2	Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 17 „Оренда»	Надає інформацію орендодавцям та орендарям яку потрібно відображати в угодах про оренду з метою попередження виникнення викривлень фінансової звітності щодо операцій оренди.
3	Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 36 «Зменшення корисності активів»	Згідно стандарту під час складання фінансової звітності компанії повинен бути дотриманий принцип обачності, тобто зобов'язання не повинні бути занижені, а активи компанії – завищені.
4	МСА 200 „Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів»	Визначає загальну мету та обсяг перевірки, визначає аудиторський ризик та його складові, а також відображає відповідальність аудитора та керівництва при перевірці фінансових звітів.
5	МСА 210 „ Умови завдань з аудиторської перевірки»	Відображає необхідність погодження умов завдання між аудитором та замовником, зміст листа-зобов'язання про згоду аудитора та порядок його складання та встановлює обсяг аудиторської перевірки.
6	МСА 230 „ Аудиторська документація»	Висвітлює поняття „ аудиторська документація», визначає необхідність підготовки аудиторської документації та цілі її використання, відображає форму, зміст та обсяг аудиторської документації та обставини її зміни після аудиторської перевірки.
7	МСА 300 „ Планування аудиту фінансових звітів»	Розкриває мету, поняття та необхідність планування аудиту, його стратегію, план аудиту та його структуру, документування плану аудиту та його зміну під час проведення аудиту.
8	Міжнародний стандарт аудиту 700 „ Аудиторський висновок про фінансову звітність»	Надає рекомендації щодо змісту, виду та форми аудиторського висновку внаслідок проведення аудиту суб'єктів господарської діяльності, відображає відповідальність управлінського персоналу та аудитора за фінансові звіти, надає зразок висновку аудитора.
9	МСА 720 „ Інша	Надає рекомендації щодо перевірки аудитором даних,

інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти»	що містяться в перевірених фінансових звітах та щодо якої він не зобов'язаний надавати аудиторський висновок.
---	---

Продовження Додатку В  
Продовження таблиці В.1

1	2	3
10	МСА 800 „Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення»	Відображає види аудиторських процедур, що відносяться до завдань аудиту спеціального призначення, склад елементів аудиторського висновку та надає приклади складання та надання таких висновків. Застосовується відносно спеціальних видів аудиту, що передбачають відображення думки аудитора відносно фінансової інформації, крім фінансових звітів у цілому.
11	Цивільний кодекс України	Регулює особисті немайнові та майнові стосунки, що мають вартісний характер та засновані цивільним законодавством на юридичній рівності і майновій відокремленості їх учасників.
12	Господарський кодекс України	Встановлює основні принципи господарювання в Україні і регулює здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, органами державної влади та місцевого самоврядування, що мають господарські повноваження, а також споживачами, громадськими та інші організаціями у сфері суспільного виробництва, що виготовляють чи виконують роботи та послуги з метою їх реалізації та отримання прибутку.
13	Податковий кодекс України	Визначає перелік податків та зборів, що діють на території України, регулює відносини платників, що виникають під час їх сплати податків, встановлює функції, права та обов'язки контролюючих органів під час здійснення податкового контролю, а також визначає відповідальність за порушення податкового законодавства.
14	Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Відображає інформацію щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, а також подання фінансової звітності суб'єктами господарювання незалежно від форм власності.
15	Закон України „Про аудиторську діяльність»	Відображає правові норми проведення аудиту в Україні і спрямований на створення незалежного контролю, щоб захистити користувачів інформації.

16	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Встановлює головну мету, зміст та принципи щодо вимог складання фінансової звітності та розкриття її елементів. Застосовується до консолідованої та фінансової звітності суб'єктів господарювання, які складають звітність згідно законодавства.
17	П(с)БО 7 «Основні засоби»	Визначає основні засади обліку основних засобів та інших необоротних активів та порядок розкриття про них інформації у фінансовій звітності.
18	П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»	Визначає основні засади обліку нематеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій та порядок розкриття про них інформації у фінансовій звітності.

Продовження Додатку В  
Продовження таблиці В.1

1	2	3
19	П(с)БО 14 «Оренда»	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.
20	П(с)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»	Визначає зміст, форму та склад фінансового звіту малого підприємства та відображає порядок заповнення його статей.
21	П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Відображає в бухгалтерському обліку інформацію щодо змісту та оцінки необоротних активів утримуваних для продажу, а також розкриває інформацію щодо відображення їх у примітках до фінансової звітності.
22	Положення про Державну фінансову інспекцію України	Визначає завдання, права, обов'язки, структуру та підпорядкованість Державної фінансової інспекції та її посадових осіб, які здійснюють функції контролю в Україні.
23	Постанова №166 Про порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Визначає порядок розрахунку розміру збитків від нестач, псування або розкрадання матеріальних цінностей, крім дорогоцінних матеріалів та каміння.
24	Інструкція щодо	Встановлює зміст та застосування рахунків в

	застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій	бухгалтерському обліку з метою відображення інформації про рух і наявність активів, капіталу та зобов'язань підприємства на цих рахунках методом подвійного запису. Спрямована на забезпечення єдності відображення подібних за структурою та змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. Для ведення обліку необоротних активів у плані рахунків передбачено рахунок 10 „ Основні засоби» і ряд субрахунків.
25	Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків	Визначає підстави, завдання та порядок проведення інвентаризації, а також наводить приклад бланків документів, що застосовуються під час проведення інвентаризації.

Продовження Додатку В

Продовження таблиці В.1

1	2	3
26	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами.	Визначають групування в регістрах бухгалтерського обліку інформації щодо наявності активів, зобов'язань та капіталу малих підприємств з метою складання фінансової звітності.
27	Наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків для обліку інших необоротних матеріальних активів, наказ про проведення інвентаризації.	Встановлює особливості обліку орендних операцій в частині організації облікового процесу, нарахування амортизації, визнання витрат тощо

Огляд спеціальної літератури з питань обліку, оподаткування, аналізу і контролю (аудиту)

№ пор.	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, аналізу і контролю (аудиту)
1	Уханьова О.О. Договір оренди у порівнянні з іншими господарськими договорами // Вісник донецького університету, сер. в: економіка і право, вип.1. – 2007. – С. 526–533 [1]	В частині визначення ознак чинного договору оренди, його облікових елементів та формалізації орендних платежів
2	Головко І.О. Теоретичні аспекти визначення сутності орендних операцій в роздрібній торгівлі // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. №6.ч.2. С. 133-136 [2]	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
3	Романчук К.В. Класифікація господарських договорів: обліковий, аналітичний та контрольний аспекти // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – № 1(31). – с. 207 [4]	В частині виокремлення й розмежування договорів фінансової оренди, операційної оренди та лізингу
4	Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2013. - Вип. 4. - С. 302-311. - Режим доступу: <a href="http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2013_4_54">http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2013_4_54</a> [10]	В частині розширення спектру класифікаційних ознак типів орендних операцій
5	Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку/ І.Ю. Литвиненко // Вісник Житомир. державного тех-го університету.– 2009. - № 4. – С.86-97 [17]	В частині розширення спектру класифікаційних ознак типів орендних операцій
6	Лебедик Г.В. Аналіз впливу операцій з оренди на фінансовий стан та фінансові результати операцій з оренди // Економіка і регіон. 2011. №4(31). С. 213-217 [32]	В частині виокремлення переваг договорів фінансової оренди в порівнянні з операційною або придбанням обладнання на умовах кредиту
7	Герасимович А.М. Лізингові операції: сутність, механізм проведення, оподаткування, облік, аналіз / А.М. Герасимович, І.А. Герасимович, Н.А. Морозова-Герасимович // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. КНЕУ. – 2009. – Вип. 13. – С. 184– 197 [35]	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
8	Ковальчук К.Ф. Показники ефективності лізингової угоди / К.Ф. Ковальчук, І.В. Вишнякова // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 141–146 [36]	В частині аналізу переваг договорів фінансової оренди в порівнянні з операційною або придбанням обладнання на умовах кредиту

1	2	3
9	Турило А.М. Оцінка ефективності інноваційного лізингу / А.М. Турило, Т.А. Черемисова // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 44–48 [40]	В частині виокремлення переваг договорів фінансової оренди в порівнянні з операційною або придбанням обладнання на умовах кредиту
10	Калабухова С.В. Аналіз ефективності лізингових операцій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. №3(30). С.159-165 [41]	В частині виокремлення переваг договорів фінансової оренди в порівнянні з операційною або придбанням обладнання на умовах кредиту
11	Ткаченко Н.М. Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності // Вісник економічної науки України. 2010. №2(18). С. 162-165	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
12	Лебедик Г.В. Систематизація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку відповідно до стандартів / Г.В. Лебедик // Економічний аналіз. –2010. – Вип. 6. – С. 106-109.	В частині розширення спектру класифікаційних ознак типів орендних операцій
13	Жук В.М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту // Збірник економічних праць ВНАУ. Серія Економічні науки. 2012. №1(56). С.37-47	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
14	Ткачук Г.О. Оренда майна цілісного майнового комплексу: проблеми бухгалтерського обліку // Економіка харчової промисловості. 2009. №12. С.41-43	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
15	Тетянич Л. Амортизація основних засобів, переданих в оперативну оренду // Головбух. – 2006. – № 44 (427). – С. 18.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
16	Карась Г. Амортизація орендованого цілісного майнового комплексу / Ганна Карась // Головбух. – 2007. – № 28 (507). – С. 23.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
17	Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15). С. 152-164	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
18	Семенченко Ж., Дзюба Н., Бойцова М. Оренда приміщення. – 6-те видання, перероблене і доповнене. – Х.: Фактор, 2004. – 172 с.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій та визначення її економічної сутності



1	2	3
19	Грачова Р. Що робити з «правами користування майном» // Дебет-Кредит. – 2001. – № 45. – с. 16	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
20	Дігтяр Н.І. Новий вид послуг – концесія // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 36. – с. 61	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій та визначення їх економічної сутності
21	Карпушенко М. Особливості обліку операцій з фінансової оренди // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 2001. – № 41 (303). – с. 4	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
22	Кириченко Ю. Облік операцій з оперативного лізингу (оренди) // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 20. – с. 38	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
23	Литвиненко І.Ю. Сутність орендних операцій: критерії визнання // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – №12. С.38-46.	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
24	Онищенко Т. Витрати на технічне обслуговування, поточний та капітальний ремонт орендованого автомобіля // Податки та бухгалтерський облік. – 22 липня 2004 р. – № 59 (721), с. 41	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
25	Пархоменко В.. Повернення об'єкта фінансової оренди // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 1. – с. 63	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
26	Різник В. Порівняння договору лізингу з подібними до нього за правовою природою договорами // Вісник Національного банку України. – 2003. – № 6. – с. 42-44.	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
27	Ярошенко А. Нове обличчя фінансового лізингу // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №11. – с. 5	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
28	Риндя А. Бухгалтерський облік фінансового лізингу (оренди) // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – № 74 (975). – С. 25-29.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
29	Сук Л., Сук П. Облік оренди // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 23 (200). – С. 47-50.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
30	Сук Л., Сук П. Обліково-економічна сутність орендних операцій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 24 (201). – С. 47-52.	В частині визначення економічної сутності орендних операцій

1	2	3
31	Карасьова Н.А. Становлення та особливості розвитку лізингу в зарубіжних країнах // Статистика України. – 2008. – № 1. – С. 31-34.	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
32	Пойда Ю.М. Особливості обліку фінансового та операційного ризику «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 2. – 2010. С.515-527	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
33	Лазебна Ю.М. Відображення довгострокової дебіторської заборгованості з фінансового лізингу в обліку та звітності. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <a href="http://www.nbuv.gov.ua/portal">http://www.nbuv.gov.ua/portal</a>	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
34	Лазебна Ю.М. Амортизація основних фондів при фінансовому лізингу // Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив. Матеріали третьої всеукраїнської науково-практичної інтернет – конференції 22-24 листопада 2007 року: Київ 2007. - С. 34-35.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
35	Братчук Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах : монографія / Л. М. Братчук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006. – 254 с.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
36	Богач Л.В. До питання обліку оренди земель сільськогосподарського призначення // Науковий вісник Національного університету. 2013. №181(3). С. 42-48	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
37	Головченко Н.В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій // Економіка і регіон. 2011. №4(31). С.217-220.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій
38	Меліхова Т.О. Подмешальська Ю.В. Вплив обліку оренди на рівень фінансової безпеки підприємства // Проблеми матеріальної культури. Серія Економічні науки. 2016. №8. С.61-63	В частині визначення економічної сутності орендних операцій
39	Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку / Н.В. Ніколенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – No IV (52). – С. 302–311.	В частині розширення спектру класифікаційних ознак типів орендних операцій
40	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.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій

1	2	3
41	Ніколенко Н.В. Особливості застосування автоматизованих систем обробки даних щодо операцій оренди / Н.В. Ніколенко // Культура народів Причерномор'я. – 2013. – № 256. – С. 150–153.	В частині аналізу та характеристики особливостей бухгалтерського обліку орендних операцій

**Огляд зарубіжного досвіду визначення сутності та обліку операцій з оренди**

<i>Країна</i>	<i>Види орендних угод</i>	<i>Особливості облікового відображення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Груп а I. Країни не мають власних бухгалтерських стандартів, вони користуються МСБО 17		
Бельгія	Бельгійське законодавство розрізняє операційну та фінансову оренду	Фінансова оренда входить до складу кредиторської заборгованості строком більше одного року. Орендар має право викупити об'єкт фінансової оренди в кінці періоду, а її капіталізація здійснюється орендарем. Орендні договори без права викупу трактуються як угоди операційної оренди
Німеччина	Фінансова оренда – оренда, за якою практично всі ризики та винагороди від користування майном переходять до орендаря («прихована купівля»). Операційна оренда – будьяка орендна угода, що не підпадає під визначення фінансової оренди	Об'єкт фінансової оренди повинен капіталізуватися орендарем (відобразитися на балансі орендаря) в сумі належних орендодавця платежів. Об'єкт операційної оренди з балансу орендодавця не списується
Чехія	Фінансова і оперативна оренда	В поясненнях до бухгалтерського звіту в строчці додаткова інформація відображається дані про орендовані активи, а також про повну суму зобов'язань по орендній платі, сумі, виплаченої до звітної дати та залишеної (по періодах). В Чехії не існує обмежень за типами майна, яке може бути предметом оренди.
США	Фінансова та оперативна оренда	Відповідно до американських стандартів бухгалтерського обліку об'єкт оренди повинен рахуватися на балансі орендаря
Киргизстан	Фінансова та оперативна оренда	Орендарі повинні визнавати активи, що знаходяться в фінансовій оренді, в своїх бухгалтерських балансах та відобразити її, як дебіторську заборгованість, в сумі, що дорівнює чистій інвестиції в оренду. При передачі предмету оренди орендарю здійснюється бухгалтерський запис з кредиту рахунку «Запаси» в дебет рахунку «Дебіторська заборгованість».

1	2	3
Азербайджан	Фінансова та оперативна оренда	Орендні засоби, передані в фінансову оренду, обліковуються на балансі орендаря за оцінкою, узгодженою орендарем та орендодавцем.
Група II. Країни, які мають стандарти, то це, як правило, інтерпретація МСБО 17		
Молдова	НСБО 17 використовує поняття оренди, що фінансується та операційної оренди	Орендні відносини регулюються нормами Податкового Кодексу, а також Національним стандартом бухгалтерського обліку 17 «Облік оренди»
Нідерланди	Бухгалтерськими документами регулюються операційна та фінансова оренда	Облік операційної та фінансової оренди ведеться у відповідності з МСФО 17, але без конкретних вимог до обліку орендодавця. Об'єкт фінансової оренди відображається в активі та одночасно відображається кредиторська заборгованість в пасиві балансу. Орендні платежі обліковуються як погашення кредиторської заборгованості. Об'єкти операційної оренди можуть рахуватися на балансі орендодавця
Португалія	Довгострокова оренда (фінансова оренда) та короткострокова (оренда) є об'єктом бухгалтерського обліку	Орендні операції є яскравим прикладом використання на практиці принципу пріоритету сутності над формою. До фінансової оренди відносять договори, що надають право орендодавцю заволодіти власністю, яку він орендує, при цьому її вартість включається до його активів і пасивів. В періоді виплати орендних платежів, витрати по них розподіляються між виплатами по зобов'язаннях і фінансовим витратам, які відображаються у звіті про прибутки та збитки. Платежі по короткостроковій оренді відображаються як витрати в періоді, в якому вони здійснюються
Франція	Фінансова оренда передбачає перехід права власності на об'єкт оренди до орендаря по закінченню строку дії договору. Всі інші види орендних договорів є короткостроковими орендними договорами	Капіталізація фінансової оренди в консолідованій звітності залишається за її укладачем. В звичайній звітності фінансова оренда може бути капіталізована, якщо договором оренди передбачена можливість наступного викупу та орендар скористався цією можливістю. Операційна оренда не капіталізується

1	2	3
Швеція	Фінансова оренда – орендна угода, яка передбачає перехід права власності на об'єкт оренди до орендаря в кінці строку договору. Всі інші види орендних угод визнаються як угоди операційної оренди	Об'єкт фінансової оренди рекомендовано відображати на балансі орендаря. Об'єкт операційної оренди з балансу орендодавця не списується
Сінгапур	Фінансова і оперативна оренда	Тексти сінгапурських стандартів майже повністю копіюють МСФЗ та називаються Стандартами фінансової звітності (Financial Reporting Standards, FRS). В Сінгапурі порядок обліку оренди відрізняється від прийнятого в МСФЗ. В МСФЗ (IAS) 17 «Договори оренди» (Leases) говориться, що для земельних ділянок, як правило, характерний необмежений строк служби, та внаслідок цього, якщо по закінченню строку оренди не передбачається передача орендарю права власності, вважається, що він не приймає на себе суттєвої частки всіх супутніх володінню ризиків та вигод. В FRS 17 таких роз'яснень не має. Тому класифікація оренди земельних ділянок як фінансової або операційної може відрізнитися від відповідної класифікації МСФЗ
Латвія	Латвійський бухгалтерський стандарт обліку оренди передбачає класифікацію оренди як оперативної або фінансової на основі аналізу сутності угоди, а не на основі юридичної форми договору	Інтерпретація МСБО 17
Пакистан	Іджара («оперативна» і «фінансова»)	Договір оренди «іджара» – договір, за яким власник активу несе всі ризики, пов'язані з правом власності. Актив може бути проданий, що фактично призведе до продажу договору іджара
Казахстан	Казахстанський стандарт бухгалтерського обліку 17 розрізняє наступні види оренди: оренду, що фінансується, поточну оренду та невідмовну оренду.	Право власності на передане в оренду майно зберігається за його власником – орендодавцем і обліковується на його балансі (за виключенням майна, переданого в лізинг). В орендаря тримане від орендодавця майно обліковується поза балансом.

1	2	3
	Фінансовий лізинг для потреб бухгалтерського обліку являється фінансовою орендою	
Таджикистан	Фінансова та оперативна оренда	Вартість предмету оренди відноситься на витрати періоду у вигляді амортизаційних відрахувань за методом, обраним орендарем для власних основних засобів. При оперативній оренді вартість активу повністю повинна бути віднесена на витрати через амортизацію протягом найбільш короткішого з двох періодів: строку оренди або строку
Група III. Країни, які мають власні стандарти, не заперечують існування фінансової оренди, але під цим розуміють не ідентичне розуміння її як МСБО 17, тобто фінансова оренда в розумінні МСБО 17 можлива лише при досить визначених обставинах		
Великобританія, Ірландія	Британський бухгалтерський стандарт (SSAP 21) розрізняє два види оренди: фінансовий та операційний лізинг	Основною ознакою фінансового лізингу є перехід усіх ризиків й вигод, пов'язаних з використанням активу, від власника до орендаря. При цьому приведена вартість встановлених на строк оренди мінімальних орендних виплат повинна покривати не менш як 90 % вартості орендованого активу. Випадки оренди, що не підпадають під це визначення, складають операційний лізинг
Греція	Всі орендні договори незалежно від умов договору трактуються як короткострокова оренда	Об'єкт орендного договору відображається на балансі орендодавця
Данія	На практиці майже всі підприємства обліковують будь-яку оренду як короткострокову	Під час підписання орендного договору обумовлюються обов'язки орендодавця та орендаря щодо орендованого об'єкту
Естонія	Всі орендні договори поділяються на оренду користування (не більш одного року), капіталізовану оренду (лізинг) та зворотній лізинг (майно передається в оренду лізинговій компанії, яка надає це майно в лізинг бувшому власнику)	Облік орендних операцій регулюється бухгалтерською інструкцією (RTJ 9) Служби бухгалтерського обліку Естонської Республіки. Капіталізована оренда (лізинг) повинна капіталізуватися орендарем. Економічний результат при зворотній оренді не відображається, оскільки економічний зміст зворотної оренди трактується як отримання кредиту, а не відчуження

1	2	3
Гонконг, Ізраїль	Розрізняють фінансову оренду та операційний лізинг	Будь-яка оренда підлягає капіталізації
Японія	Існує фінансова та операційна оренда	Капіталізація оренди можлива лише при досить певних обставинах
Іспанія	Фінансова оренда – договір, що передбачає можливість для орендаря придбати в подальшому орендоване майно. Всі інші види орендних договорів розглядаються як договори операційної оренди	Якщо об'єкт в кінці періоду орендного договору обов'язково буде викуплений, то такий об'єкт в обліку відобразатиметься як нематеріальний актив. Орендні платежі розподілятимуться протягом усього строку дії договору.
Італія	Різниця в обліку фінансового та операційного лізингу не існує – вся оренда вважається операційною	Об'єкт орендного договору підлягає відображенню на балансі орендодавця
Польща	Орендні операції відносять до необоротних матеріальних активів. Розрізняють фінансову оренду, але на практиці вся оренда трактується як поточна	Очікуваний строк їх корисного використання складає більше одного року. Майно, що передане за договором фінансової оренди, орендарю, вважається власністю орендодавця, але у відповідності з податковим законодавством орендар зобов'язаний нарахувати знос. Договір оренди класифікується як оперативна оренда у тому випадку, якщо виконується одна з умов: <ul style="list-style-type: none"> <li>– договір оренди укладений на невизначений строк;</li> <li>– договір оренди передбачає конкретний строк, але не містить опціону купівлі орендованого майна, або якщо такий опціон є в наявності, то він може бути визнаний орендодавцем;</li> <li>– договір оренди відповідає попереднім умовам, але орендоване майно представляє собою рухоме або нерухоме майно та строк оренди відповідає як мінімум 40 % стандартного строку амортизації такого майна з виплатою, яка значно менше чистої вартості такого майна.</li> </ul> У всіх інших випадках договір оренди буде розглядатися як договір фінансової оренди (лізингу)



1	2	3
Узбекистан	Для бухгалтерських цілей орендні операції розглядаються як довгострокові та короткострокові	Всі орендні операції як довгострокові, так і короткострокові відображаються на позабалансових рахунках. Якщо орендодавцю належать права користування майном, в такому випадку такі права відображається в складі нематеріальних активів
Швейцарія	На рахунках бухгалтерського обліку відображається операційна поточна та фінансова оренда	Операційна поточна оренда передбачає облік орендованого майна на балансі орендодавця, а орендної плати в обох учасників договору – на рахунку «Прибутки та збитки»; фінансова оренда в залежності від облікової політики може відображатися аналогічно або відображатися на балансі. Різниця між ними ґрунтується на критеріях, що використовуються в міжнародних стандартах
Росія	Фінансова та оперативна оренда	Юридична форма орендної угоди превалює над економічним змістом. Учасникам орендної угоди надано право вибору щодо обліку на балансі орендованого майна
Білорусь	Фінансова та оперативна оренда	Законодавство надає право вибору орендодавцеві та орендареві право вибору, в кого орендоване майно буде обліковуватися у випадку операцій фінансової оренди

Джерело: узагальнено автором на підставі [1-55]

# **ТОВ «ІЖАК РЕСТОРАЦІЯ»**

---

№ \_\_\_\_\_ від „\_\_\_\_” \_\_\_\_\_ 2018 р.

## **ДОВІДКА про впровадження результатів випускної кваліфікаційної роботи**

Видана студентці II курсу факультету обліку, аудиту та інформаційних систем (заочної форми навчання) Київського національного торговельно-економічного університету Туренко Крістині Євгенівні, в тому, що її випускна кваліфікаційна робота на тему «Облік, оподаткування і аудит фінансової оренди основних засобів», виконана на матеріалах ТОВ «Іжак Ресторация» розглянута.

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

Зокрема:

- рекомендації щодо удосконалення процедур обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів.

**Головний бухгалтер**  
(П.І.Б.) \_\_\_\_\_

«\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 р. М.П.

**Рецензія на випускню кваліфікаційну роботу\***  
**(\*фахівця - практика з бухгалтерського обліку підприємства, матеріали якого були використані під час написання роботи)**

Студент \_\_ Туренко Крістіна Євгенівна

Тема **Облік, оподаткування і аудит фінансової оренди основних засобів**

**Спеціальність:** 071 «Облік і оподаткування»

**Освітній ступінь:** магістр

Підприємство ТОВ «Їжак Ресторация»

Актуальність теми дослідження особливостей обліку, аналізу та аудиту операцій фінансової оренди в умовах стрімкого збільшення їх обсягу обумовлена стрімким поширенням такого виду операцій в умовах недостатності ресурсів на оновлення або придбання основних засобів сучасними підприємствами.

Ступінь використання практичних матеріалів Випускна кваліфікаційна робота ґрунтується на матеріалах підприємства ТОВ «Їжак Ресторация», її первинних та звітних документах. У роботі детально описано фактичний стан орендованих основних засобів та наведено прикладні рекомендації

Практична значущість роботи, реальність впровадження пропозицій в практику.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в розробці пропозицій щодо удосконалення процедур обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів. Окремі результати дослідження можуть бути впроваджені в практичну діяльність ТОВ «Їжак Ресторация» та інших підприємств України.

Достовірність інформації. Матеріал викладений у випускній кваліфікаційній роботі ґрунтується на чинних нормативно-правових актах, первинних документах та фінансовій звітності функціонуючого підприємства, тож носять достовірний характер.

Загальний висновок і оцінка роботи. Випускна кваліфікаційна робота виконана на актуальну тему, викладена логічно та послідовно, матеріал представлений структуровано та носить комплексний характер. Аналітичні дані та сформовані висновки носять прикладний характер та можуть бути використані в роботі аналізованого підприємства. Відповідно, випускна кваліфікаційна робота може бути рекомендована до захист з позитивною оцінкою.

Посада \_\_\_\_\_

(П.І.Б.)

“ ” \_\_\_\_\_

201\_ р. \_\_\_\_\_

(підпис)

М.П.

Київський національний торговельно-економічний університет  
Кафедра обліку та оподаткування

ЕСЕ

**ВИПУСКНОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

на тему:

**Облік, оподаткування і аудит фінансової оренди  
основних засобів**

Студента І курсу, групи 4М,  
Спеціальності «071» Облік і  
оподаткування  
спеціалізації  
Облік і оподаткування

Туренко Крістіна  
Євгенівна

---

*підпис  
студента*

Науковий керівник  
Кандидат економічних Наук

Ніколенко Н.В.

---

*підпис  
керівника*

Київ 2018

Актуальність дослідження особливостей обліку, оподаткування та аудиту операцій фінансової оренди в умовах стрімкого збільшення їх обсягу обумовлена стрімким поширенням такого виду операцій в умовах недостатності ресурсів на оновлення або придбання основних засобів сучасними підприємствами.

Метою представленої роботи є дослідження теоретико-методологічних положень обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди.

Об'єктом проведеного дослідження є процес обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди на ТОВ «Їжак Ресторация». Предметом представленого дослідження виступають теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в розробці пропозицій щодо удосконалення процедур обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів. Окремі результати дослідження можуть бути впроваджені в практичну діяльність ТОВ «Їжак Ресторация» та інших підприємств України.

Наукова гіпотеза дослідження полягає в тому, що оптимізація системи організації обліку та оподаткування операцій з фінансової оренди може стати передумовою зростання економічної ефективності та результативності їх використання, а також забезпечити достовірність інформаційних джерел відповідного аудиту.

Наукова новизна дослідження полягає в уточненні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення методики обліку, оподаткування та аудиту операцій з фінансової оренди основних засобів.

Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 165 сторінок, з них – 94 основного тексту; робота містить 12 таблиць на 14 сторінках, 6 рисунків на 6 сторінках, список

літератури містить 153 найменування та викладений на 15 сторінках, 5 додатків викладено на 37 сторінках.

У вступі обгрунтовано актуальність обраної теми, представлено стислий аналіз відповідної літератури та інших інформаційних джерел проведеного дослідження, перераховано використані методи дослідження, сформульовано мету та завдання дослідження, обгрунтовано наукову гіпотезу. Наукову новизну та практичну цінність випускної кваліфікаційної роботи.

У першому розділі «Теоретичні основи обліку, оподаткування і аудиту фінансової оренди основних засобів у ТОВ «Їжак Ресторация»» проведено аналіз підходів до визначення економічної сутності операцій з фінансової оренди, представлено детальний огляд спеціалізованої літератури з даного питання та спектр його нормативно-правового регулювання, а також наведено стислу характеристику аналізованого підприємства ТОВ «Їжак Ресторация».

Другий розділ «Організаційно-методичні підходи до обліку фінансової оренди основних засобів» присвячено характеристиці системи організації обліку операцій з фінансової оренди на діючому підприємстві, відображенню їх на рахунках бухгалтерського обліку та узагальнення інформації у відповідній звітності.

У третьому розділі «Методика аудиту фінансової оренди основних засобів на ТОВ «Їжак Ресторация»» окреслені джерела, основні показники, методичні прийоми та процедури аудиту фінансової оренди основних засобів, методика аудиту та аналітичні процедури в аудиті фінансової оренди основних засобів.

З проведеного дослідження зроблено наступні висновки:

Огляд літературних джерел характеризує наявність значної кількості підходів до визначення оренди, що засвідчує складність цього виду діяльності і недостатнє його теоретичне вивчення. Різні підходи до трактування сутності категорії «оренда» має не тільки теоретичне, а і

прикладне значення, зокрема для практичного регулювання орендних відносин нормативно-правовими актами. Варто звернути увагу на той факт, що більшість авторів при визначенні оренди виходять з положень нормативно-правових актів, проте й у цих документах мають місце різні підходи.

В нормативно-правових актах України відсутня єдність щодо визначення сутності фінансової оренди: деякі прирівнюють її до лізингу, в інших – це все ж різні поняття. Цивільним, Господарським та Податковим Кодексами виділені всі необхідні ознаки фінансового лізингу. А Законом України «Про фінансовий лізинг» означені його особливості здійснення. Національні стандарти бухгалтерського обліку, котрі в даному питанні відповідають міжнародним, все ж користуються поняттям та сутністю оренди, в т.ч. фінансової.

Особливості організації та методології обліку на кожному конкретному підприємстві зумовлюються організаційно-правовою формою підприємства, типом оподаткування, видом діяльності та функціональними зв'язками між структурними підрозділами. ТОВ «Іжак Ресторация» здійснює фінансову оренду виробничого обладнання на регулярній основі. Так. Частина обладнання вже викуплена. Приміщення ж для господарювання орендується на операційних умовах.

Особливості організації обліку визначаються формою його ведення. На підприємстві ТОВ «Іжак Ресторация», зважаючи на застосування загальної системи оподаткування та реєстрацію платником ПДВ, застосовується автоматизована система обліку. При цьому, оскільки підприємство є малим, директор, виконуючи функції бухгалтера, не застосовує комплексних автоматизованих бухгалтерських продуктів, а керується особливостями журнально-ордерної форми обліку. Для забезпечення операційної діяльності на ТОВ «Іжак Ресторация» застосовуються можливості програмного продукту М.Е.Дос. Для формування податкової звітності застосовується продукт OPZ

FreeZvit, а для її відправки на шлюзи ДФС – поштовий компонент комплексу Sonata.

При отриманні об'єкта у фінансову оренду основними завданнями організації обліку таких об'єктів є: відображення суми мінімальних орендних платежів; відображення розміру фінансових витрат за кожний період; відображення плати за устаткування; вибір методу амортизації, визначення періоду очікуваного використання об'єкта. Організація обліку операцій фінансової оренди передбачає комплекс спеціалізованих первинних документів, що ґрунтуються на договорі оренди та формах обліку основних засобів, а також облікових реєстрів.

Для обліку операцій з фінансової оренди планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією щодо його застосування передбачено комплекс спеціалізованих субрахунків, котрі в достатній мірі задовольняють потреби системи синтетичного та аналітичного обліку.

Інформація щодо фінансової оренди основних засобів представлена у фінансовій звітності орендаря в повному обсязі та презентативній формі, зокрема у складі активу балансу, у складі витрат та у спеціалізованій таблиці приміток до річної фінансової звітності.

Серед найважливіших факторів збільшення обсягів виробництва та реалізації товарів, робіт, послуг є забезпеченість підприємств основними засобами у необхідній кількості й асортименті та повніше їх використання. У сучасній науковій літературі аналізу основних засобів приділяється достатньо уваги, але досить рідко зустрічається окремий аналіз операцій з оренди основних засобів, не досліджено вплив оренди на показники фінансово-економічного стану підприємства. Процес фінансової оренди, як суттєвий елемент витрат підприємства справляє прямий вплив на оцінку фінансово-майнового стану підприємства: з одного боку, формується постійний вихідний грошовий потік та витрати, а з іншого, в результаті, зростає сукупна вартість активів.



Підприємство ТОВ «Іжак Ресторация» при своєму створенні практично не мало основних засобів. Способом їх придбання було обрано саме фінансову оренду, як можливість поступово створити власну виробничо-технічну основу діяльності, одразу працюючи на ній та повертаючи вкладені кошти. Відповідно, керівництву підприємства дуже важливо адекватно оцінювати фінансові ризики та терміни окупності майна, котре придбається на умовах фінансової оренди, оскільки щомісячний платіж в такому випадку має два компоненти: вартість майна та плата за його користування. Автоматизована обробка облікових даних не змінює суть і значення аудиторської перевірки операцій з фінансової оренди на ТОВ «Іжак Ресторация», змінюються лише її методи. Перевірки, які враховують автоматизацію роботи господарюючого суб'єкта, мають вищу якість аудиторських послуг, дозволяють достовірно оцінити системи внутрішнього контролю, а також рівень аудиторського ризику.

Для якісного проведення аудиту фінансової оренди основних засобів слід врахувати усю інформацію, що характеризує орендні операції основних засобів, а також вплив зовнішніх факторів. Для цього в роботі представлено організаційну модель аудиту, яка містить зазначені етапи аудиту та відображає взаємозв'язок між основними елементами процесу організації аудиту фінансової оренди основних засобів. Організацію і методику проведення аудиту фінансової оренди основних засобів визначається належним інформаційним забезпеченням. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової оренди основних засобів необхідно для того, щоб інформувати учасників аудиторського процесу про стан та функціонування підконтрольного об'єкту.

Анотація

Туренко Крістини Євгенівни

Облік, аудит та оподаткування фінансової оренди основних засобів

У випусній кваліфікаційній роботі розглянуто основні теоретичні передумови облікового відображення орендних операцій, визначення їх

економічної сутності та підходів до класифікації. Проаналізовано основні спеціалізовані літературні джерела та нормативно-правові акти, охарактеризовано способи організації та порядок документування обліку операцій з фінансової оренди основних засобів. Проаналізовано та охарактеризовано методику проведення та основні етапи аудиту основних засобів

Ключові слова: аудит, договір оренди, облік, оренда, фінансова оренда.

Summary

Turenko Kristiny Evgenivny

Accounting, audit and taxation of financial lease of fixed assets

In the preliminary qualification work the basic theoretical preconditions of accounting reflection of lease operations, determination of their economic essence and approaches to classification are considered. The main specialized literature sources and normative legal acts are analyzed, methods of organization and procedure of documenting the accounting of financial leasing of fixed assets are described. The methodology of conducting and basic stages of the audit of fixed assets is analyzed and characterized

Keywords: audit, lease agreement, accounting, lease, financial lease.

Аннотация

Туренко Кристины Евгениевны

Учет, аудит и налогообложение финансовой аренды основных средств

В выпускной квалификационной работе рассмотрены основные теоретические предпосылки учетной отображения арендных операций, определение их экономической сущности и подходов к классификации. Проанализированы основные специализированные литературные источники и нормативно-правовые акты, охарактеризованы способы организации и порядок документирования учета операций по финансовой аренде основных средств. Проанализированы и охарактеризованы методику проведения и основные этапы аудита основных средств

Ключевые слова: аудит, договор аренды, учет, финансовая аренда.