

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ	8
1.1. Економічний зміст орендних операцій та їх особливості.	8
1.2. Оцінка техніко-економічних особливостей діяльності ПАТ «ОВОЧТОРГ»	17
Висновки до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ	26
2.1. Організаційні підходи до обліку орендних операцій	26
2.2. Методика обліку операцій з оренди та її особливості	31
2.3. Особливості застосування аудиторських процедур щодо орендних операцій	37
Висновки до розділу 2	41
РОЗДІЛ 3 ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПАТ «ОВОЧТОРГ»	43
3.1. Аналіз складу, структури та ефективності використання активів підприємства	43
3.2. Оцінка платоспроможності ПАТ «ОВОЧТОРГ»	50
Висновки до розділу 3	54
РОЗДІЛ 4 ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	56
4.1. Оцінка стану охорони праці на ПАТ «ОВОЧТОРГ»	56
4.2. Забезпечення захисту населення від впливу іонізуючих випромінювань	57
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	61
ДОДАТКИ	64
БІБЛІОГРАФІЯ	63

АНОТАЦІЯ

Срога А.С. Операції з оренди: облік, аналіз та аудит (на прикладі ПАТ «ОВОЧТОРГ»). – Рукопис.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2022

У дослідженні узагальнено теоретичні аспекти побудови обліку операцій з оренди. Розкрито особливості таких операцій, різноманіття підходів до їх класифікації. Досліджено особливості укладання договорів з оренди та їх ключові моменти.

Автором проведено техніко-економічну оцінку фінансово-господарської діяльності ПАТ «ОВОЧТОРГ» та виділено основні специфічні особливості що впливають на формування фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства.

Розкрито методику та організацію обліку та аудиту операцій з оренди. Виділено специфіку відображення таких операцій в системі бухгалтерського обліку та особливості їх оподаткування в розрізі учасників орендних операцій.

Проведено оцінку ефективності орендних операцій та їх вплив на формування фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства.

Дано характеристику системи охорони праці підприємства та алгоритми діяльності у надзвичайних ситуаціях

Ключові слова: операційна оренда, фінансова оренда, орендар, орендодавець, необоротні активи, облік, аудит, аналіз

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасні системі господарювання значного поширення набули операції з оренди активів. Це зумовлене тим, що не всі суб'єкти господарювання володіють достатніми обіговими коштами для того щоб придбати активи для ведення господарської діяльності і не мають бажання залучати кредитні кошти на початкових етапах господарювання. В таких випадках орендні операції є саме тим найоптимальнішим варіантом, який допоможе розпочати розвиток власного бізнесу з мінімальним залученням кредитних ресурсів. Відносна новизна даних операцій в вітчизняній практиці, а також різноманітність підходів до їх реалізації та відображенні в системі бухгалтерського обліку й зумовлює вибір теми даного дослідження.

У наукових виданнях представлено велика кількість наукових доробок на цю тематику, зокрема це праці: Васильків М.Р., Гордєєва А.В., Демко І.І., Кафка С.М., Корвяков В., Костюк У.З., Максименко І.Я., Меліхова Т.О., Ніколенко Н.В., Плікус І.Й., Тесля Н.О, Хома С.В., Хомуляк Т.І. Разом з тим розвиток господарських процесів та зміни законодавчої бази зумовлюють виникнення багатьох питань, які потребують подальших досліджень та пропозицій по їх вдосконаленню.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є узагальнити теоретико-методичні та практичні підходи до обліку, аналізу та аудиту операцій з оренди. Відповідно до даної мети, завданнями даного дослідження є:

- дослідити економічний зміст поняття «оренда», та «орендні операції». Їх особливості та класифікацію;
- провести дослідження техніко-економічних характеристик ПАТ «ОВОЧТОРГ»;

- узагальнити підходи до організації системи обліку та контролю операцій з оренди;
- розкрити особливості відображення в обліку інформації про операції з оренди в розрізі орендодавця та орендаря;
- дослідити систему проведення аудиту орендних операцій та її особливості;
- проаналізувати склад та структуру активів досліджуваного підприємства та оцінити стан та ефективність використання основних засобів;
- оцінити стан платоспроможності досліджуваного ПАТ «ОВЧТОРГ»;
- дати характеристику стану охорони праці на досліджуваному підприємстві та розкрити алгоритм дій у разі виникнення надзвичайної ситуації.

Об'єктом дослідження. Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність ПАТ «ОВОЧТОРГ».

Предметом дослідження є теоретичні та методичні підходи до узагальнення в системі обліку, аналізу та аудиту інформації про орендні операції.

Методи дослідження. В процесі проведенні даного наукового дослідження використовувались загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів, зокрема: методи теоретичного пізнання для дослідження сутності категорій «оренда», «лізинг», «орендні операції» та узагальнення теоретико-методичних підходів до обліку орендних операцій; методи аналізу, синтезу, узагальнення для оцінки техніко-економічних характеристик досліджуваного підприємства та для проведення оцінки ефективності його фінансово-господарської діяльності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні теоретичних підходів до сутності категорії оренда та подальшому розвитку методичних підходів до обліку, аналізу та аудиту операцій з оренди.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані в процесі проведеного дослідження результати можуть мати практичне застосування на досліджуваному ПАТ «ОВОЧТОРГ»

Обсяг і структура роботи. Дане наукове дослідження має наступну структуру: вступ, чотири розділи, висновки та пропозиції, додатки. Бібліографія. Обсяг роботи налічує шістдесят три сторінки машинописного тексту. Робота вміщує тринадцять рисунків, чотирнадцять таблиць, два додатки, п'ятдесят найменувань використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ

1.1. Економічний зміст орендних операцій та їх особливості

На сучасному етапі господарювання багато підприємницьких структур використовують у своїй діяльності орендні операції. Необхідність їх використання зумовлена тим, що підприємства не завжди мають можливість придбати об'єкти необоротних активів, які необхідні для проведення господарської діяльності через брак власних фінансових ресурсів, або ж проблеми з їх залученням. Оренда є одним з інструментів вирішення питань щодо залучення у виробничо-господарський процес необхідних засобів виробництва.

На нашу думку, дослідження сутності орендних операцій, їх особливостей, відображення інформації про ці операції в системі бухгалтерського обліку та аудиту доцільно розпочати з розкриття сутності основних термінів та категорій.

В широкому розумінні «оренда це тимчасове користування будівлями, земельною ділянкою і т. ін. на договірних засадах» [42].

У наукових дослідженнях та публікаціях практиків можна зустріти ототожнення термінів «оренда» та «лізинг», а також доведення того, що це різні поняття. Дослідимо дані поняття. Основним документом, що регулює відносини між сторонами щодо орендних операцій це Закон України «Про оренду державного та комунального майна». Відповідно до положень цього закону «оренда – речове право на майно, відповідно до якого орендодавець передає або зобов'язується передати орендарю майно у користування за плату на певний строк; орендар - фізична або юридична особа, яка на підставі

договору оренди бере майно у користування за плату на певний строк;орендодавець – юридична особа, яка на підставі договору оренди передає майно у користування за плату на певний строк» [7]. Для регулювання основних термінів та понять для цілей бухгалтерського обліку та звітності призначені такі нормативно-правові акти як П(С)БО 14 «Оренда», МСФЗ 16 «Оренда». В нормативно-правових актах України немає чіткого визначення такого терміну як «лізинг», однак зустрічаються визначення «лізингова операція», «фінансовий лізинг» і т.д. Разом з тим міжнародне законодавство оперує саме терміном «лізинг». В контексті вищесказаного, поділяємо позицію Кафки С.М., який у своєму дослідженні чітко виділив суттєві відмінності між даними категоріями (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Суттєві відмінності оренди та лізингу [9]

Предмет порівняння	Оренда	Лізинг
Кількість основних учасників у відносинах	Два – орендодавець та орендар	Зазвичай три – лізингодавець, продавець лізингового майна (предмета лізингу) та лізингоодержувач. В окремих випадках (повторний лізинг) можливо два – лізингодавець та лізингоодержувач
Предмет договору	Предметом договору оренди може бути майно, яке не споживається, яке визначене індивідуальними прикметами, за винятком випадків, коли законами встановлена пряма заборона оренди майна	Предметом договору лізингу може бути майно, яке не споживається, яке визначене індивідуальними прикметами і віднесене, згідно із законодавством, до основних засобів. Не можуть бути предметом лізингу земельні ділянки та інші природні об'єкти, цілісні майнові комплекси підприємств та їх відмежовані структурні підрозділи
Характер відносин	Відносини майнового найму	Відносини купівлі-продажу, майнового найму, постачання, кредиту
Право власності на предмет договору	Власність орендодавця	На момент підписання договору фінансового лізингу зазвичай власність продавця (постачальника) лізингового майна, а при повторному лізингу – завжди власність лізингодавця
Відповідальність за виявлені недоліки предмета договору	Несе орендодавець	Несе продавець предмета лізингу, якщо продавця обрав лізингоодержувач, а якщо лізингодавець сам обрав продавця предмета лізингу, – то взаємно продавець цього майна та лізингодавець

Продовження таблиці 1.1.

Роль наймодавця	Орендодавець діє як власник предмета договору або як його представник	Лізингодавець інвестує засоби в предмет лізингу та надає лізингоодержувачу предмет лізингу в користування
Роль наймача (користувача)	Зазвичай сам знаходить предмет оренди та звертається до орендодавця – власника або уповноваженого ним органу	Зазвичай сам знаходить виробника (власника) предмета лізингу, обирає конкретний вид майна, обирає лізингодавця. Формально він не є покупцем, проте фактично наділяється частиною його прав та обов'язків, здійснює процедури з прийому майна
Суть платежів наймача	Орендна плата – це плата за право користування	Лізингові платежі можуть складатись із поступового відшкодування витрат лізингодавця на купівлю предмета лізингу, винагороди за отримання в лізинг майна, компенсації відсотків за кредит, компенсації інших витрат лізингодавця, пов'язаних із договором фінансового лізингу
Фактори впливу на розмір платежу	Кон'юнктура ринку оренди, а при оренді державного та комунального майна – установлені власником орендні ставки та вартість предмета оренди	Вартість предмета лізингу, строк дії договору, норма амортизації (якщо відшкодування вартості об'єкта здійснюється в розмірі амортизаційних відрахувань), у випадку, якщо лізингодавець придбав предмет лізингу за кредитні кошти, – ставки за кредит

Автор стверджує що «... існують суттєві відмінності оренди та лізингу, що є доказом того, що ці дві форми найму не є тотожними. Крім того, з огляду на дані цієї таблиці, оренда походить із лізингу, оскільки вона є частиною здійснюваної лізингової операції» [9].

Вищезазначене, зумовлює необхідність врегулювання на законодавчому та нормативному рівнях розбіжностей між даними категоріями, щоб врахувати усі юридичні тонкощі, які виникають в процесі реалізації орендних операцій. Однак, варто зауважити, що якщо ці терміни мають певні розбіжності за економічним змістом та по-різному трактуються в нормативно-правових документах то в системі бухгалтерського обліку такі суттєві розбіжності між ними відсутні, оскільки для обліку операцій оренди та лізингу використовуються однакові методичні підходи – однакові документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові реєстри, форми

звітності і т.д. Тому, в подальшому, при розкритті наступних питань в нашому дослідженні, ці терміни будемо вважати тотожними.

Зважаючи на велику різноманітність об'єктів орендних операцій та предмету цих операцій, виділяють багато різновидів оренди. Їх класифікація дає змогу врахувати усі тонкощі в процесі укладання договору оренди щодо розподілу ризиків між суб'єктами господарювання. Детальна класифікація видів оренди представлена в таблиці 1.2

Таблиця 1.2

Розширена класифікація видів оренди [31]

Класифікаційна ознака	Форма організації оренди та техніка її виконання
Сектор ринку	<ul style="list-style-type: none"> внутрішня зовнішня: імпортна, експортна
Міра окупності	<ul style="list-style-type: none"> оренда з повною (близькою до повної) мірою окупності оренда з частковою мірою окупності
Тип орендних платежів	<ul style="list-style-type: none"> грошова натуральна змішана
Міра ризиків та вигод	<ul style="list-style-type: none"> фінансова операційна
Обсяг обслуговування орендованого майна	<ul style="list-style-type: none"> чиста комплексна часткова
Цільове спрямування	<ul style="list-style-type: none"> оренда пов'язана з виробництвом оренда пов'язана з торгівлею оренда пов'язана з наданням послуг
Ступінь ризику	<ul style="list-style-type: none"> з підвищеним ризиком гарантована
Характер об'єкта оренди	<ul style="list-style-type: none"> рухоме майно нерухоме майно
Стан об'єкта (міра новизни)	<ul style="list-style-type: none"> новий об'єкт об'єкт повторного використання
Напрямок оренди	<ul style="list-style-type: none"> пряма зворотна
Відношення до формування рівня конкурентоспроможності	<ul style="list-style-type: none"> інноваційна підтримуюча
Періодичність здійснення	<ul style="list-style-type: none"> разова періодична постійна
Припинення договору оренди	<ul style="list-style-type: none"> закінчення строку, на який було укладено договір банкрутство орендаря загибель об'єкта оренди ліквідація юридичної особи за погодженням сторін
Умови амортизації	<ul style="list-style-type: none"> оренда з повною амортизацією оренда частковою амортизацією
Схема розподілу орендних платежів	<ul style="list-style-type: none"> оренда з регулярними постійними платежами оренда з регулярними платежами з постійним темпом зміни оренда з регулярними платежами з амортизацією боргу рівними частинами оренда з нерегулярними платежами

Ключовим документом при реалізації орендних відносин є договір оренди. В цьому контексті варто зазначити про існування певних розбіжностей в міжнародній та вітчизняній практиці щодо визначення умов договору оренди. Після введення в дію МСФЗ 16 в міжнародній практиці дещо стерлась межа в розмежуванні операційної та фінансової оренди. Зумовлена така ситуація тим, що норми згаданого міжнародного стандарту для усіх орендних операцій передбачена «єдина модель» їх реалізації та обов'язкове визнання права на використання активу. Якщо ж таке право не визнається то операції вважаються операціями з надання послуг. Тобто, фактично усі орендні операції набувають ознак фінансової оренди. Алгоритм щодо визнання суті договору відповідно до МСФЗ 16 детально представлено на рисунку 1.1

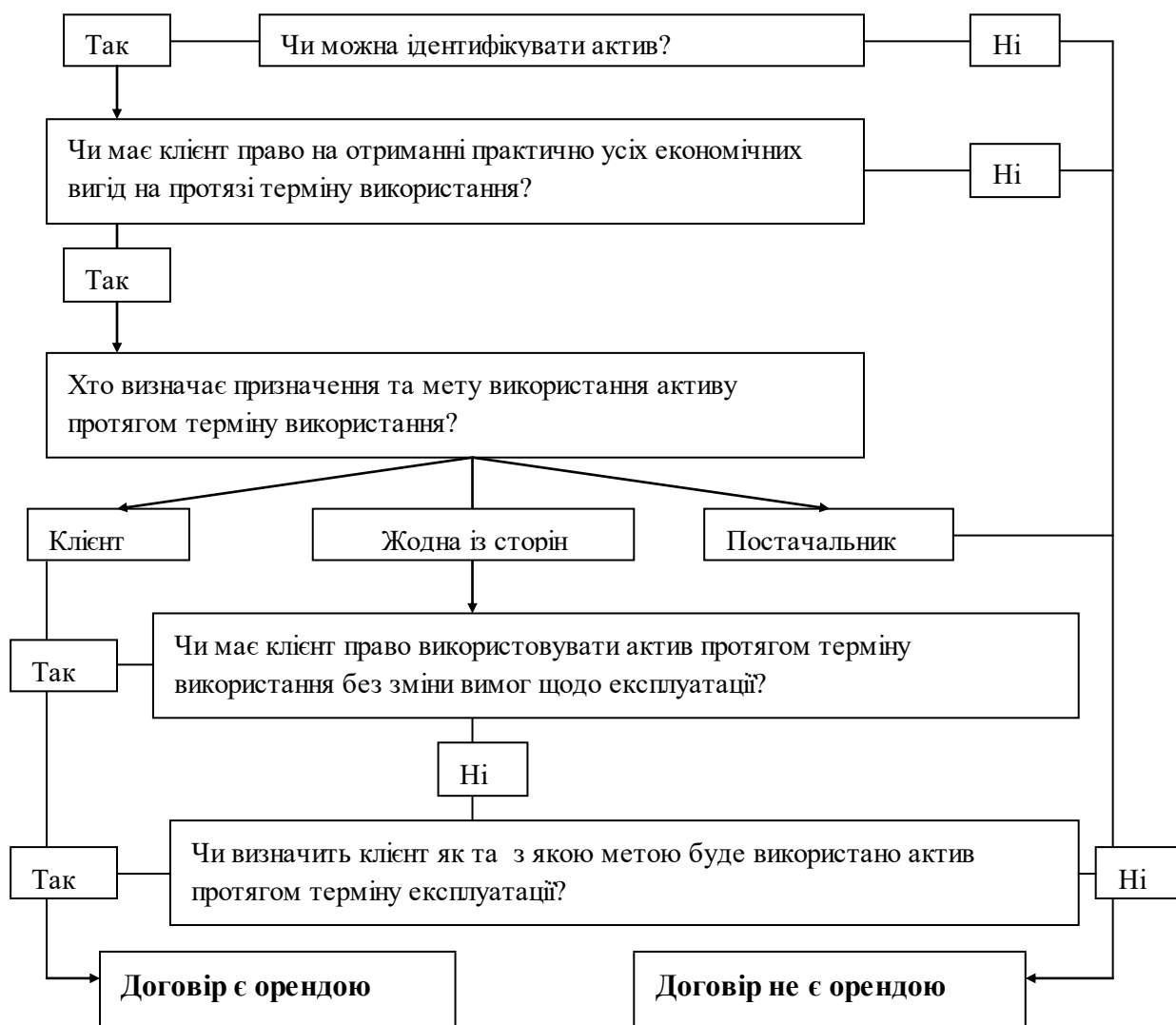


Рис.1.1. Договір оренди згідно з МСФЗ 16 «Оренда» [35]

У національній практиці структура договору та основні положення, які повинні бути в ньому закріплені визначаються вимогами Цивільного кодексу України (ЦКУ). Договір оренди обов'язково укладається в письмовій формі з підписами та зазначенням обов'язкових реквізитів сторін договору. Окрім того, якщо однією зі сторін підписання договору є фізична особа, то такий договір повинен бути нотаріально завірений.

Узагальнено істотні умови договору оренди представлені на рисунку 1.2

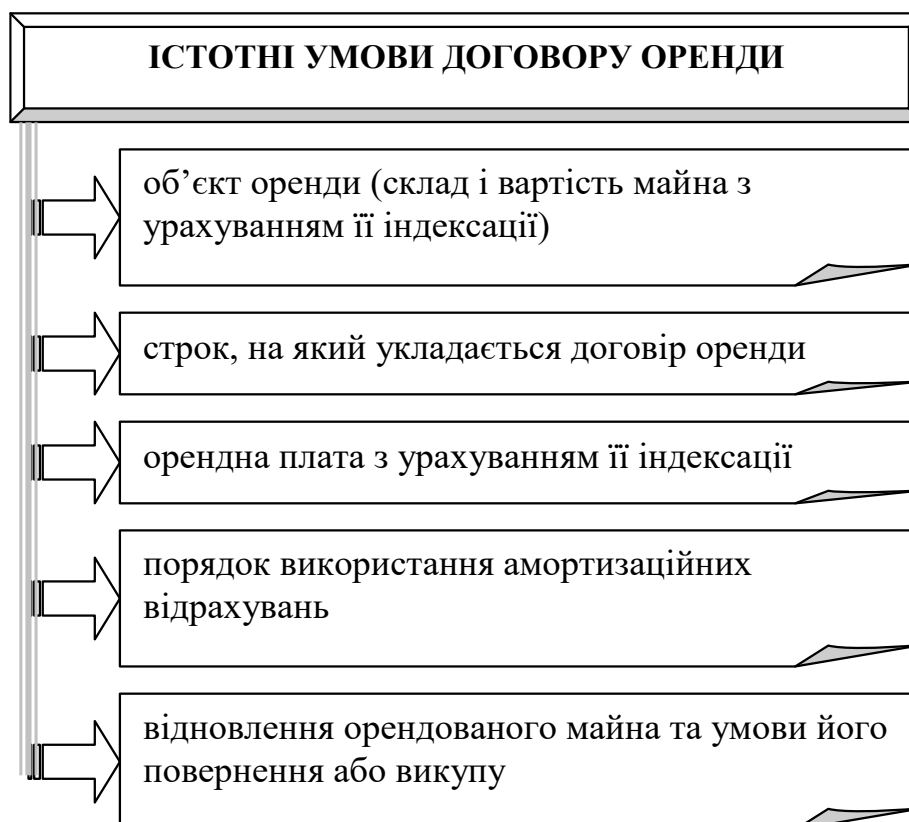


Рис. 1.2 Основні складові договору оренди

Окрім зазначених на рисунку 1.1 пунктів сторони можуть включати в договір й інші суттєві для них умови, які не суперечать чинному законодавству. Як правило, додаткові умови включають в договір оренди рухомого майна. Практика показує, що найчастіше об'єктами оренди є нерухоме майно таке як будівлі житлові, складські приміщення або будівлі виробничого призначення. Наступною найпоширенішою групою

орендованого майна є транспортні засоби. Якщо договір оренди стосується транспортних засобів то в нього включають ще ряд специфічних пунктів, для мінімізації ризиків сторін орендних правовідносин. Зокрема, договір оренди транспортних засобів містить пункти. На орендодавця, додатково до інших умов договору, покладається зобов'язання щодо страхування транспортного засобу (ст.802 ЦКУ). Орендар зобов'язується – відшкодувати збитки у випадку пошкодження автомобіля або його втрати; нести додаткові витрати пов'язані з паливно-мастильними матеріалами, ремонту та техобслуговування.

Варто зазначити, що ст.798 та ст. 802 ЦКУ передбачають «... що автомобіль може бути передано в оренду разом з екіпажем (водієм). Водій здійснює управління та технічну експлуатацію автомобіля. Такий водій продовжує перебувати в трудових відносинах з орендодавцем, і останній виплачує йому заробітну плату» [48].

Зупинимось детальніше на такому важливому елементі орендних відносин як величина орендної плати та методика її визначення. Основоположним документом, яким слід керуватись при визначення розміру орендної плати є «Методика розрахунку орендної плати за державне майно № 630» [18]. Слід зауважити, що оскільки окремого документу для розрахунку величини орендної плати суб'єктами господарювання недержавної форми власності немає то дана Методика береться за основу для розрахунків усіма учасниками орендних правовідносин незалежно від форми власності.

Відповідно до п.6 Методики, визначено окремі формули для розрахунку величини орендної плати за рік, місяць, день. При розробці та затвердженні Методики №630 взято за основу перевірені практикою розрахунки, які були закладені в аналогічній Методиці №786 від 1995 року в основі яких закладено використання механізму незалежної експертної оцінки майна.

Детальніше ці формули та пояснення щодо їх складових наведено в таблиці 1.3

Таблиця 1.3

Формули для розрахунку величини орендної плати

Назва показника	Формула для розрахунку	Пояснення
Розмір річної орендної плати	$\hat{H}^{\ddot{e}} = \frac{\hat{A}i \times \tilde{N}\hat{i}\delta}{100}$	$O_{пл}$ - розмір річної орендної плати, гривень; B_n - вартість орендованого майна, визначена шляхом проведення незалежної оцінки (без урахування ПДВ), гривень; C_{op} - орендна ставка, визначена згідно додатків Методики №630
Розмір орендної плати за базовий місяць	$\hat{H}^{\ddot{e}} \cdot i^{\ddot{z}\tilde{n}} = \frac{\hat{H}^{\ddot{e}}}{12}$	$O_{пл.міс.}$ - розмір місячної орендної плати, гривень
Розмір добової орендної плати	$\hat{H}^{\ddot{e}} \cdot \tilde{a}\hat{i}\hat{a} = \frac{\hat{H}^{\ddot{e}}}{12 \times \tilde{O}}$	$O_{пл.доб.}$ - розмір добової орендної плати, гривень; X - кількість днів у місяці фактичного користування
Розмір погодинної орендної плати	$\hat{H}^{\ddot{e}} \cdot \tilde{a}\hat{i}\hat{a} = \frac{\hat{H}^{\ddot{e}}}{12 \times \tilde{O} \times 24}$	$O_{пл.год}$ - розмір погодинної орендної плати

Наступним важливим моментом на якому слід зосередити увагу є фіксація моменту передачі об'єкта оренди від орендодавця до орендаря оскільки саме в цей момент передаються всі ризики пов'язані з орендними операціями. Терміни об'єктів оренди обумовлюються договором, а от сам момент коли об'єкт оренди фізично переміщається від орендодавця до орендаря, або ж у випадку оренди нерухомих об'єктів необоротних активів настає момент коли об'єкт починає експлуатуватись орендарем необхідно підтверджувати додатковими документами. У переважній більшості випадків, таким документом є «Акт приймання-передачі» підписаний сторонами угоди, або ж інші специфічні документи, які потребують оформлення у разі оренди специфічних видів активів.

Досліджуване ПрАТ «ОВОЧТОГ» відповідно до статуту здійснює діяльність за КВЕД 68.20. Перелік операцій які включає такий вид діяльності наведено на рисунку 1.3.

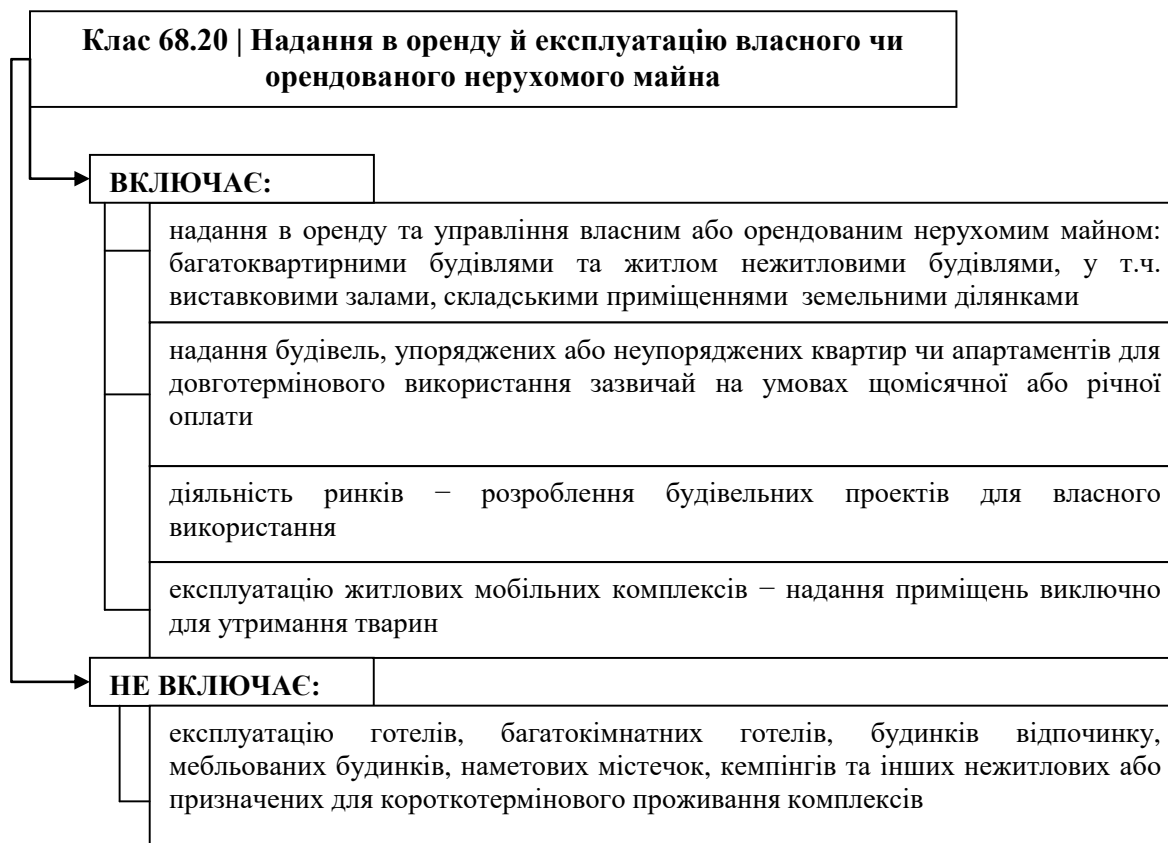


Рис. 1.3. Види операцій що входять до класу 68.20 КВЕД

Зважаючи на особливості діяльності досліджуваного підприємств, в наступному розділі основну увагу будемо приділяти питанням відображення в обліку нерухомого майна у орендодавця та супутнім операціям пов'язаним з цією діяльністю.

1.2. Оцінка техніко-економічних особливостей діяльності ПАТ «ОВОЧТОРГ»

Об'єктом для проведення дослідження щодо особливостей обліку та аудиту орендних операцій було обрано підприємство, яке багато років займається даним видом діяльності. Повна назва суб'єкта господарювання – Приватне акціонерне товариство «ОВОЧТОРГ» (далі – ПАТ«ОВОЧТОРГ»). Підприємство засноване 31.12.1997 року. Розмір статутного капіталу становить 749 655 грн. Відомості про діяльність підприємства, що містяться в загальнодоступних реєстрах представлені в таблиці 1.4

Таблиця 1.4

Загальні відомості про ПАТ «ОВОЧТОРГ»

№ з/п	Вид інформації	Характеристика
1	Організаційно-правова форма власності ПРАТ "ОВОЧТОРГ"	Закрите акціонерне товариство
2	Учасники та бенефіціари компанії ПРАТ "ОВОЧТОРГ"	Засновниками є акціонери – фізичні особи згідно реєстру власників цінних паперів
3	Філії та правонаступники компанії ПРАТ "ОВОЧТОРГ"	Відкритих філій та компаній правонаступників немає
4	Власні торгові марки	Зареєстрованих власних торгових марок немає
5	Дані з податкових реєстрів про контрагента ПРАТ "ОВОЧТОРГ"	Зареєстроване як платник ПДВ з 1997 року. Станом на 01.09.2022 року податковий борг відсутній, борг по ЄСВ відсутній, борг по сплаті ПДВ відсутній.
6	Список судових справ, у яких бере участь ПРАТ "ОВОЧТОРГ"	з квітня 2021 року ПРАТ «ОВОЧТОРГ» не згадується в жодній судовій справі
7	Перевірки компанії ПРАТ «ОВОЧТОРГ»	Інформація про перевірки в реєстрах інспекцій не знайдена
8	Санкції проти ПРАТ «ОВОЧТОРГ»	Підприємство не виявлене в санкційних списках
9	Банкрутство та ліквідація компанії ПРАТ "ОВОЧТОРГ"	Відомостей про банкрутство не знайдено

Як зазначалось вище, підприємство здійснює діяльність щодо передачі в оренду нерухомого майна. В статуті підприємства прописано, що основний вид діяльності - 68.20 «Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна», крім того статутом передбачено ще здійснення іншого виду діяльності - 47.21 «Роздрібна торгівля фруктами й овочами в спеціалізованих магазинах». Слід зазначити, що останній вид діяльності підприємством не здійснюється уже багато років. Відповідно до установчих документів – органом управління компанії є загальні збори акціонерів.

Економічні показники станом за 2020 та 2021 рік є наступними: кількість працівників у 2020 році – 24, у 2021 році – 19; величина доходу від основної діяльності у 2020 році – 6249 тис. грн., у 2021 році – 7595,2 тис. грн.; величина прибутку у 2020 році – 25,4 тис. грн., у 2021 році – 14,6 тис. грн. Для більш детальної характеристики підприємства проаналізуємо, які необоротні активи наявні у підприємства за останній рік. Вихідні дані представлені в таблиці 1.5

Таблиця 1.5

Наявність та рух необоротних активів ПАТ «ОВОЧТОРГ» за 2021 рік

(тис. грн., у цілих числах)

Види активів	Первісна (переоцінена) вартість на початок року	Вартість активів, що надійшли за рік	Вартість уведених в дію нових активів	Вартість активів, що вибули за рік
1	2	3	4	5
Усього вартість необоротних активів	11 929	1 842	557	-
Матеріальні активи у т.ч.	11 929	1 842	557	-
будинки нежитлові	7 722	1 225	-	-
машини, обладнання та інвентар	524	-	-	-
транспортні засоби	2 876	490	490	-
інші матеріальні активи	807	127	67	-

Види активів	Первісна (переоцінена) вартість на кінець року	Залишкова вартість на початок року	Залишкова вартість на кінець року	Амортизація за рік	Первісна вартість активів на які повністю нараховано амортизацію
1	6	7	8	9	10
Усього вартість необоротних активів	13771	5981	6724	1099	982
Матеріальні активи	13771	5981	6724	1099	982
у т.ч.					
будинки нежитлові	8947	4352	5270	307	20
машини, обладнання та інвентар	524	368	278	90	28
транспортні засоби	3366	1261	1176	575	-
інші матеріальні активи	934	-	-	127	934

Як бачимо з даних таблиці, до нерухомого майна, яке здається в оренду ПрАТ «ОВОЧТОРГ» належать нежитлові приміщення, а саме це приміщення складів, які підприємство здає в оренду іншим суб'єктам господарювання (як правило юридичним особам) для проведення їх господарської діяльності. Крім того кількість такого нерухомого майна збільшується, за рахунок капітальних інвестицій, які здійснює досліджуване підприємство. Про це свідчать, як дані таблиці 1.5 так і види капітальних інвестицій представлені в наступній таблиці 1.6

Разом з тим капітальні інвестиції спрямовані також на придбання інших видів активів таких як транспортні засоби – 490 тис. грн. та інші матеріальні активи – 127 тис. грн.

Розподіл капітальних інвестицій за видами активів
ПАТ «ОВОЧТОРГ» у 2021 році

(без ПДВ, тис. грн. у цілих числах)

Види активів	Капітальні інвестиції	у тому числі витрати на				Вартість активів, придбаних за договором фінансового лізингу
		придбання та створення нових активів	придбання активів, які були у використанні	поліпшення, вдосконалення, реконструкцію, модернізацію	капітальний ремонт	
Усього вартість необоротних активів	1842	557	60	-	1225	-
Матеріальні активи у т.ч.	1842	557	60	-	1225	-
будинки нежитлові	1225	-	-	-	1225	-
машини, обладнання та інвентар	-	-	-	-	-	-
транспортні засоби	490	490	-	-	-	-
інші матеріальні активи	127	67	60	-	-	-

Величина основних показників роботи підприємства та їх динаміка представлена на наступних рисунках 1.4 та 1.5

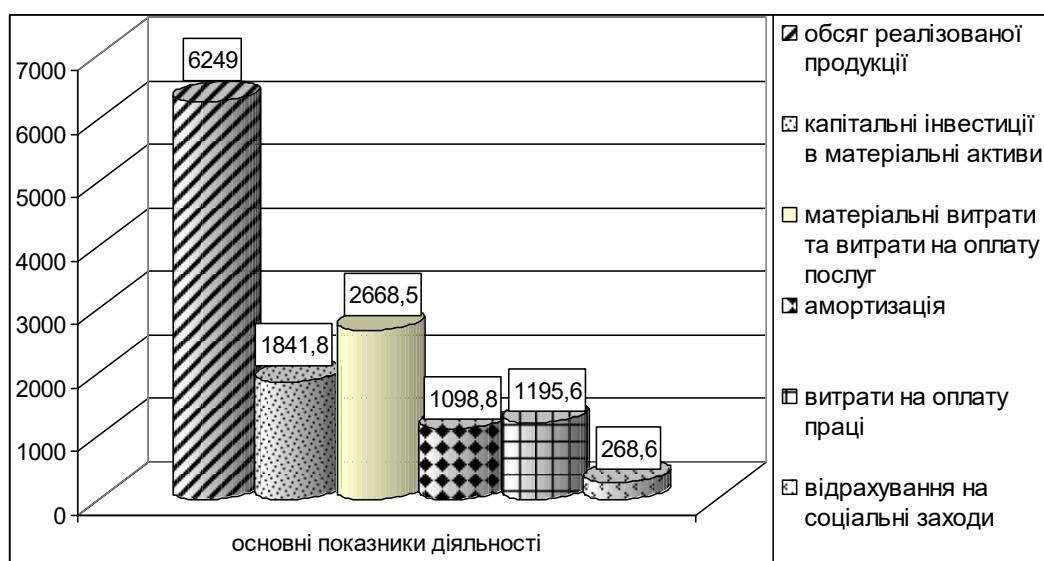


Рис. 1.4 Основні показники діяльності ПАТ «ОВОЧТОРГ» у 2020 році (тис. грн.)

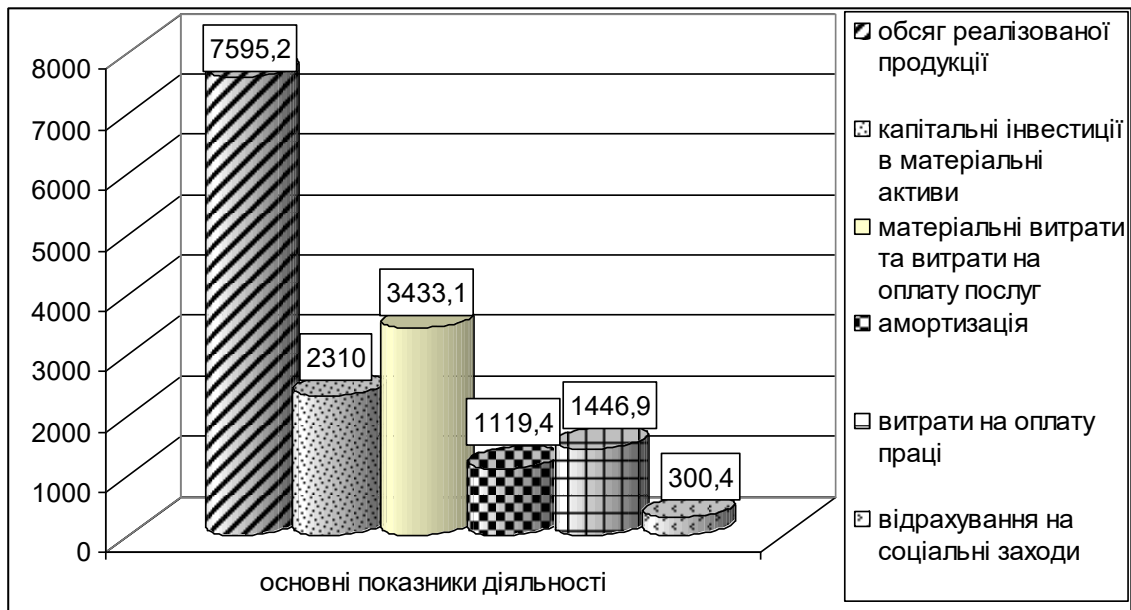


Рис. 1.5 Основні показники діяльності ПАТ «ОВОЧТОРГ» у 2021 році (тис. грн.)

Обсяг реалізованих послуг підприємства збільшився за аналізований період на 1346,2 тис. грн. Також позитивним є збільшення капітальних інвестицій. Збільшилась також і величина витрат за всіма представленими на рисунках елементами. Матеріальні витрати зросли на 665,6 тис. грн., що пов'язано в основному з підвищенням вартості комунальних платежів. Збільшення амортизаційних відрахувань є нормальним явищем. Витрати на оплату праці зросли у зв'язку зі збільшенням розмірів основних соціальних показників – мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму і т.д. відповідно, при збільшенні фонду оплати праці зростають і розміри відрахувань на соціальні заходи, величина яких прямо пропорційно пов'язана з величиною заробітної плати. Отож, представлені показники свідчать про позитивну динаміку в діяльності досліджуваного підприємства.

Детальна характеристика величини витрат за видами продукції (послуг) представлена в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7

Розподіл матеріальних витрат та витрат на оплату послуг, використаних у виробництві продукції (товарів, послуг), за видами продукції (включаючи послуги)

(тис. грн. з одним десятковим знаком)

Види продукції (включаючи послуги)	Матеріальні витрати та витрати на оплату послуг	
	2020 рік	2021 рік
Усього по підприємству	2 668,5	3 433,1
Деревина та вироби з деревини та корка, крім меблів; вироби із соломки та матеріалів рослинних для плетіння	14,0	89,3
Продукти нафтоперероблення (бензин, гас, газойлі (дизельне паливо), оливи та мастила нафтові, торф'яні брикети тощо)	214,2	289,2
Речовини хімічні основні, добрива та сполуки азотні, пластмаси та каучук синтетичний у первинних формах	58,6	59,1
Пестициди та продукція агрохімічна інша	-	63,5
Вироби гумові та пластмасові (шини нові та відновлені; труби та профілі, пластмасова тара, будівельні вироби з пластмас)	141,1	106,6
Скло та вироби зі скла	58,4	100,9
Цемент, вапно та суміші гіпсові	199,7	90,7
Вироби металеві готові, крім машин і устаткування	326,4	214,7
Устаткування електричне	101,0	212,2
Електроенергія, послуги з передавання та розподілення електроенергії	805,0	1341,4
Газ вироблений; послуги з розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи	53,2	68,1
Вода природна; послуги з очищення та постачання води	60,0	72,5
Будівлі та роботи з будівництва будівель	191,8	-
Послуги з оптової та роздрібною торгівлі, послуги з ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів	-	151,6
Послуги вантажного автомобільного транспорту, послуги з перевезення речей	182,0	117,1
Послуги у сфері телекомунікацій (електрозв'язку)	25,5	141,0
Послуги з комп'ютерного програмування, консультування та послуги супутні	38,5	31,9
Послуги фінансові, крім послуг у сфері страхування та пенсійного забезпечення	6,6	32,1
Послуги у сфері страхування, перестрахування та недержавного пенсійного забезпечення, крім послуг у сфері обов'язкового соціального страхування	-	10,3
Послуги допоміжні у сфері фінансових послуг і страхування	18,0	28,8
Послуги у сферах права та бухгалтерського обліку	125,5	168,9
Послуги з оренди, прокату та лізингу	6,0	21,0
Послуги охоронних служб і послуги із проведення розслідувань	43,0	22,2

Загальна оцінка діяльності підприємства здійснюється за допомогою аналізу результативних показників діяльності таких як розмір прибутку та рентабельність.

Динаміка цих показників за 2020-2021 роки представлена на діаграмі (рис. 1.6).

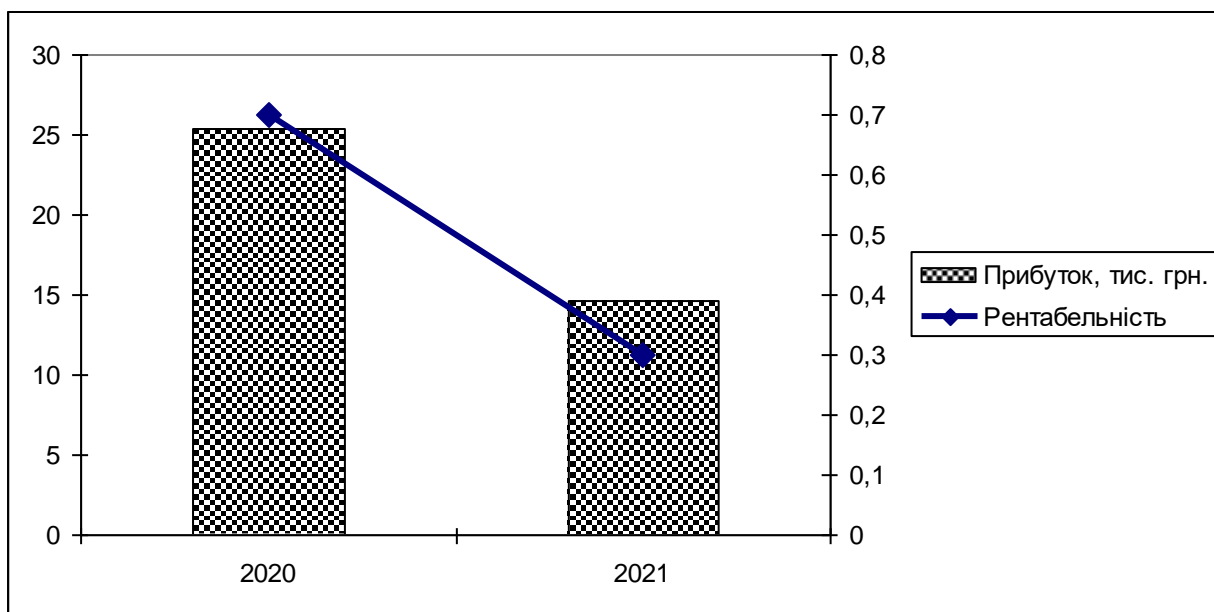


Рис. 1.6 Динаміка результативних показників ПАТ «ОВОЧТОРГ»

Як видно з представленої діаграми, результативні показники діяльності досліджуваного підприємства мають тенденцію до зниження. Разом з тим підприємство є прибутковим та його діяльність є рентабельною протягом усього досліджуваного періоду.

Висновки до розділу 1

Підсумовуюча вищевикладене, можна зробити наступні висновки.

Огляд наукової літератури та нормативно-правових активів дає змогу всесторонньо вивчити економічну сутність поняття «оренда». Різноманітна кількість підходів до трактування даного поняття дещо розширює його зміст, в окремих випадках дане поняття ототожнюють з категорією «лізинг».

Однак, варто зауважити, що якщо ці терміни мають певні розбіжності за економічним змістом та по-різному трактуються в нормативно-правових документа то в системі бухгалтерського обліку такі суттєві розбіжності між ними відсутні, оскільки для обліку операцій оренди та лізингу використовуються однакові методичні підходи – однакові документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові реєстри, форми звітності і т.д. На нашу думку, для розгляду основних термінів та понять щодо орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку та звітності варто керуватися такими нормативно-правовими актами як П(С)БО 14 «Оренда», МСБО 17 «Оренда».

Значна різноманітність об'єктів орендних операцій та предмету цих операцій, потребує детальної класифікації, що дає змогу врахувати усі тонкощі в процесі укладання договору оренди щодо розподілу ризиків між суб'єктами господарювання.

Договір оренди є базовим документом при реалізації орендних операцій. Структура договору та основні положення, які повинні бути в ньому закріплені визначаються вимогами Цивільного кодексу України. Договір оренди обов'язково укладається в письмовій формі з підписами та зазначенням обов'язкових реквізитів сторін договору.

Досліджуване ПАТ «ОВОЧТОРГ» здійснює діяльність щодо передачі в оренду нерухомого майна: основний вид діяльності – КВЕД 68.20; крім того передбачено ще інший вид діяльності – КВЕД 47.21. Основні економічні

показники діяльності підприємства, дають змогу стверджувати про задовільний його фінансовий стан. Підприємство є прибутковим та рентабельним, обсяги реалізованих послуг збільшуються протягом досліджуваного періоду.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Організаційні підходи до обліку орендних операцій

Побудова системи обліку та аудиту орендних операцій базується на загальноприйнятих принципах, методиках та технологіях з врахуванням економічних особливостей таких операцій. Організація обліку, контролю та аналізу є самостійною системою та головним інструментом в управлінні підприємством. Складові цієї системи представлені на рисунку 2.1.

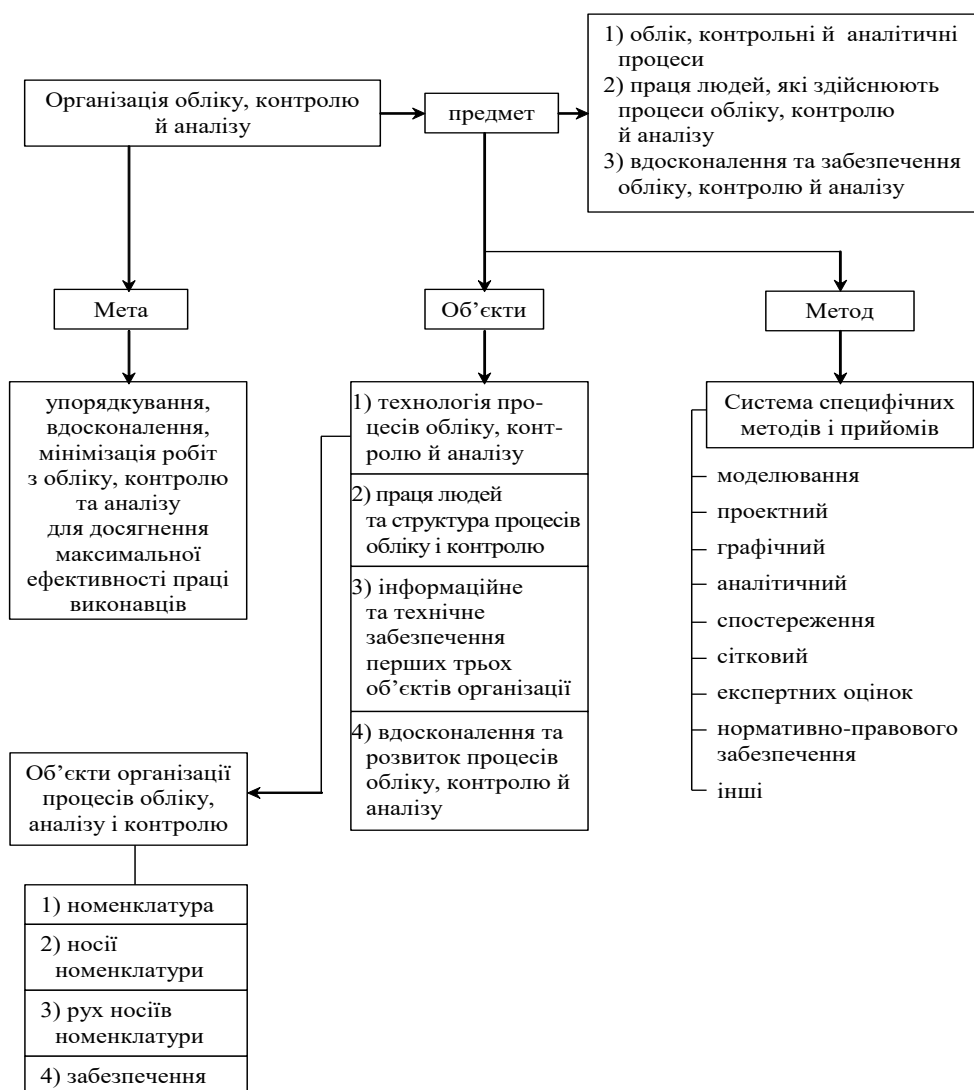


Рис. 2.1. Організація як самостійна галузь науки управління. [45]

Особливості організації обліку орендних операцій будуть проявлятися саме в специфічних об'єктах та процесах обліку, а також у використовуваних методиках. Нормативно-правовими документами, які регламентують облік орендних операцій, окрім загальноприйнятих, є П(С)БО 14 «Оренда», МСФЗ 16 «Оренда», ЦКУ.

З метою достовірного спостереження та фіксації орендних операцій у первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку дані операції потребують відповідної класифікації. Детальну класифікацію орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку пропонує Ніколенко Н.В. (рис.2.2).



Рис. 2.2 Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку [31]

Кожен з наведених на рисунку видів оренди має свої характеристики та потребує застосування спеціальних документів щодо визначення обсягів

операції, розрахунків за їх здійснення, передбачення спеціальних умов договору, тощо.

Зважаючи на те, що досліджуване підприємство замається передачею в оренду нерухомого майна, доцільно також розглянути організацію облікового процесу необоротних активів, оскільки саме даний вид активів виступає об'єктом оренди на ПрАТ «ОВОЧТОРГ». Для обліку наявності та руху основних засобів підприємством використовуються затверджені типові форми первинних документів, що представлені у додатку А.

Під час передачі об'єкта в оренду важливим є дотримання кожного етапу щодо документування руху об'єкту основного засобу (рис. 2.3.).

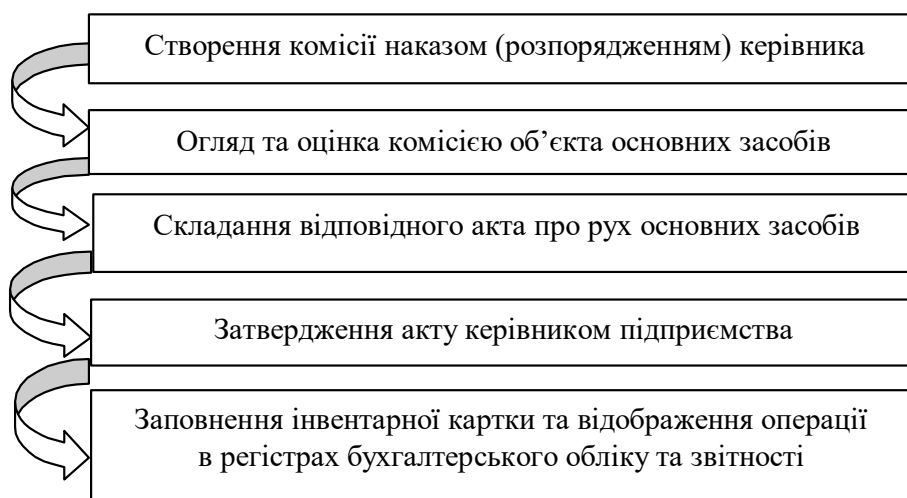


Рис. 2.3. Етапи документування операцій з руху основних засобів [45]

В процесі реалізації операцій з оренди, дуже важливо фіксувати момент передачі конкретного об'єкту в оренду. Як зазначалось вище, терміни оренди передбачені відповідним договором між сторонами, однак, при цьому, договір оренди не є бухгалтерським документом, операції з якого переносяться на відповідні рахунки обліку. Отож, для визначення конкретної дати нарахування орендної плати та власне підтвердження надання самої послуги з оренди, необхідно крім договору оформляти «Акт приймання-передачі об'єкта оренди».

Крім того, важливість оформлення бухгалтерських документів зумовлена ще й податковим законодавством. Досліджуване підприємство є платником ПДВ і відповідно до ст.14 ПКУ «з метою оподаткування, оренда належить до операцій з постачання послуг». Оскільки ГКУ не визнає договори оренди договорами з надання послуг то виникає необхідність в оформленні додаткових документів для нарахування податкових зобов'язань за орендними операціями. В даному випадку, доцільно щомісяця оформляти Акти з надання орендних послуг, відповідно до яких будуть нараховуватись податкові зобов'язання з ПДВ.

Узагальнено інформація, що відображається у бухгалтерському обліку орендодавця та розкривається у його фінансовій звітності представлена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

«Відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операцій із здачі майна в операційну оренду» [15]

Актив, переданий на умовах операційної оренди			
Вартість	Амортизація	Витрати на підтримання в робочому стані	Витрати на поліпшення
На балансі: На рахунках 10, 11 або 12	Нараховується відповідно до способу отримання економічних вигід	Не здійснюються	На балансі за умови згоди на їх відшкодування

Закінчення таблиці 2.1.

Витрати на укладення угоди	Орендна плата	
	Нарахована після надання послуг	Сплачена наперед
У складі витрат звітного періоду	У складі доходів звітного періоду (рахунок 713)	У складі доходів майбутніх періодів (рахунок 69) з поступовим включенням до доходів звітного періоду (рахунок 713)

Відображення операцій з оренди на рахунках бухгалтерського обліку має певні особливості. В залежності від виду орендних операцій

використовуються різні підходи до методики їх обліку. При передачі майна в операційну оренду для його обліку орендодавець використовує рахунки 15 та 10, які кореспондують з відповідними рахунками обліку доходів та витрат в залежності від операцій з орендованими активами.

Орендар під час операційної оренди для обліку орендованих активів використовує позабалансовий рахунок 01 (при цьому зберігаються інвентарні номери об'єктів присвоєні орендодавцем). В свою чергу операції з фінансової оренди передбачають інші методичні підходи. Орендодавець для реалізації операцій з фінансової оренди списує з балансу орендоване майно, переводячи його в групу необоротних активів утримуваних для продажу рах.286. Орендар, для відображення орендованого майна на умовах фінансової оренди, ставить його на баланс за вартістю вказаною в договорі. Доходи та витрати пов'язані з орендними операціями як у орендодавця так і у орендаря обліковуються відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

2.2. Методика обліку операцій з оренди та її особливості

Зважаючи на те, що досліджуване ПрАТ «ОВОЧТОРГ» здійснює операції з передачі майна в операційну оренду, в межах нашого дослідження будемо висвітлювати лише методичні підходи до обліку одного виду оренди майна – операційна оренда. Однак для більш детального та усестороннього розкриття даної теми висвітлимо облік операційної оренди як в орендодавця так і в орендаря.

Як зазначалось у попередніх питаннях, характерною ознакою операційної оренди є те, що майно передане в оренду й надалі обліковується в складі активів підприємства орендодавця. Для того щоб прослідкувати процес передачі майна оренду необхідно користуватися інформацією, що деталізована в аналітичному обліку.

Отож, рух активів на рахунках обліку, як такий, під час операційної оренди в системі обліку не відображається, а фіксуються лише доходи та витрати, що виникають в результаті здійснення орендних операцій (хоча Акт приймання-передачі майна оформляється обов'язково, як умова визнання моменту з якого необхідно нараховувати орендну плату). При цьому, варто зазначити такий важливий момент – спеціальні аналітичні орендні рахунки, які безпосередньо призначені для обліку доходів та витрат (рах. 713 «Дохід від операційної оренди активів» та рах. 949 «Інші витрати операційної діяльності») використовуються лише тоді, коли оренда не є основним видом діяльності.

Для досліджуваного ПрАТ «ОВОЧТОРГ» основним видом діяльності, який передбачений статутом є передача в оренду нерухомого майна. В такому випадку, доходи відображаються в системі обліку на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг». При цьому для акумулювання витрат використовують рахунок 903.

Щодо нарахування та відображення в обліку орендної плати то специфічні рахунки теж не використовують. Важливою особливістю, яка виникає в процесі орендних операцій це активне застосування рахунків 69 «Доходи майбутніх періодів (у орендодавця) та 39 «Витрати майбутніх періодів» (у орендаря). Це пов'язано з тим, що як правило орендну плату отримують великими сумами за тривалий період часу (пів року, рік) і відповідно її не відразу відображають у складі доходу, а акумулюють на рахунку 69. Дохід за орендними операціями визнають щомісяця і списують на рахунки доходів з рахунку 69 (Дт 69 – Кт 703, 713). Аналогічно відображаються дані операції в орендаря, але з використанням рахунку 39 та рахунків витрат – 903 та 949.

Типові бухгалтерські проведення, які використовуються для обліку орендних операцій в орендодавця у випадку якщо оренда є основною діяльністю наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Облік операцій з оренди в орендодавця (як основного виду діяльності)

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Отримано авансом орендну плату за поточний місяць	311	681
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості отриманої орендної плати	643	641
3	Відображено суму доходу від здавання об'єкта в оренду	361	703
4	Списано раніше відображену суму ПЗ з ПДВ	703	643
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361
6	Відображено прямі витрати, пов'язані з орендою	23	631, 685
7	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі витрат, пов'язаних з наданням приміщення в оренду	644/1	631, 685
8		641/ПДВ	644/1
9	Оплачено вартість послуг сторонніх організацій, отриманих у зв'язку з наданням приміщення в оренду	631, 685	311
10	Відображено фактичну собівартість наданих послуг з оренди	903	23

Для підприємства в якого оренда не є основним видом діяльності бухгалтерські проведення будуть дещо інші (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Облік операцій з оренди в орендодавця (як іншої діяльності)

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Передано об'єкт ОЗ в оренду (переданий в оренду об'єкт обліковується на окремому аналітичному рахунку чи на окремому субрахунку четвертого порядку)	10	10
2	Нараховано амортизацію переданого в оренду об'єкта	949	13
3	Нараховано орендну плату	377	713
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	713	641
5	Відображено фінансові результати від оренди:		
	доходи	713	791
	витрати	791	949
6	Отримано орендну плату на рахунок	311	377
7	Повернуто об'єкт ОЗ з оренди	10*	10*
8	Збільшено первісну вартість об'єкта на суму безоплатно отриманих поліпшень	10	424
9	Нараховано амортизацію за перший місяць використання об'єкта ОЗ у власній діяльності	92	13
10	Визнано дохід від безоплатно отриманих поліпшень ОЗ	424	745

Важливим моментом, на якому слід зосередити увагу є нарахування та обліку амортизації активів, які передані в операційну оренду. Оскільки, як зазначалось, такі активи залишаються на балансі орендодавці, то відповідно до П(С)БО 7 та П(С)БО 14 він зобов'язаний нараховувати на них амортизацію. Облік таких амортизаційних нарахувань ведеться на рахунок 13. При цьому варто відмітити, що у випадку досліджуваного ПрАТ «ОВОЧТОРГ» оренда є основним видом діяльності то суми амортизації нарахованої на активи, передані в операційну оренду є витратами, які включаються в «собівартість орендних послуг» (Дт 23 – Кт 13; Дт 903 – Кт 23). До собівартості орендних послуг включаються наступні витрати (рис. 2.4.).

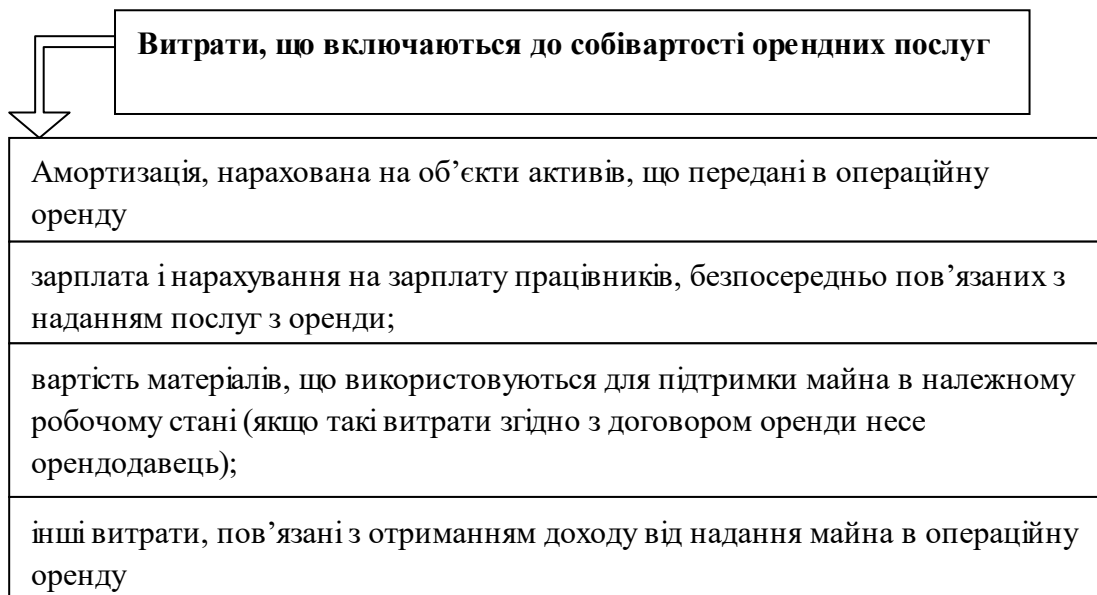


Рис. 2.4. Собівартість орендних послуг

Враховуючи вищевикладені особливості відображення в обліку орендних операцій, вважаємо за доцільне, також зосередити увагу на питанні їх оподаткування та відображення цих процесів в системі обліку. Питання щодо оподаткування операцій з оренди врегульовані нормами Податкового кодексу України [36].

Щодо оподаткування податком на прибуток даних операцій, то орієнтуватись потрібно лише на базу оподаткування, яку отримали у фінансовому обліку (доходи і витрати за операціями з оренди в них включені), оскільки ПКУ не передбачає виникнення та, відповідно, врахування податкових різниць за операціями такого виду.

Щодо оподаткування податком на додану вартість, то є певні особливості, які розкриємо далі. Безпосередньо операція передачі майна за договором операційної оренди не є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки сам факт передачі, як ми зазначали вище, жодним чином не фіксується на рахунках бухгалтерського обліку і немає підстав для оформлення податкової накладної. Разом з тим, якщо орендодавець є платником ПДВ, то факт отримання орендної плати уже є підставою для визнання податкових

зобов'язань з ПДВ на загальних засадах за ставкою 20%. В даному випадку базою оподаткування буде величина орендної плати, вказана в договорі оренди. На його підставі складається «орендна податкова накладна», що є документом для нарахування податкового зобов'язання.

Операційна оренда має також ряд особливостей в процесі відображення їх у системі обліку орендаря. Отримавши фізично у користування активи за договором операційної оренди, орендар не може «зарахувати» їх на свій баланс. Такі об'єкти фіксуються в обліку на позабалансовому рахунку 01 протягом усього терміну користування. Щодо орендної плати, то вона обліковується по-різному, в залежності від цілей використання орендованих об'єктів (див. рис. 2.5).

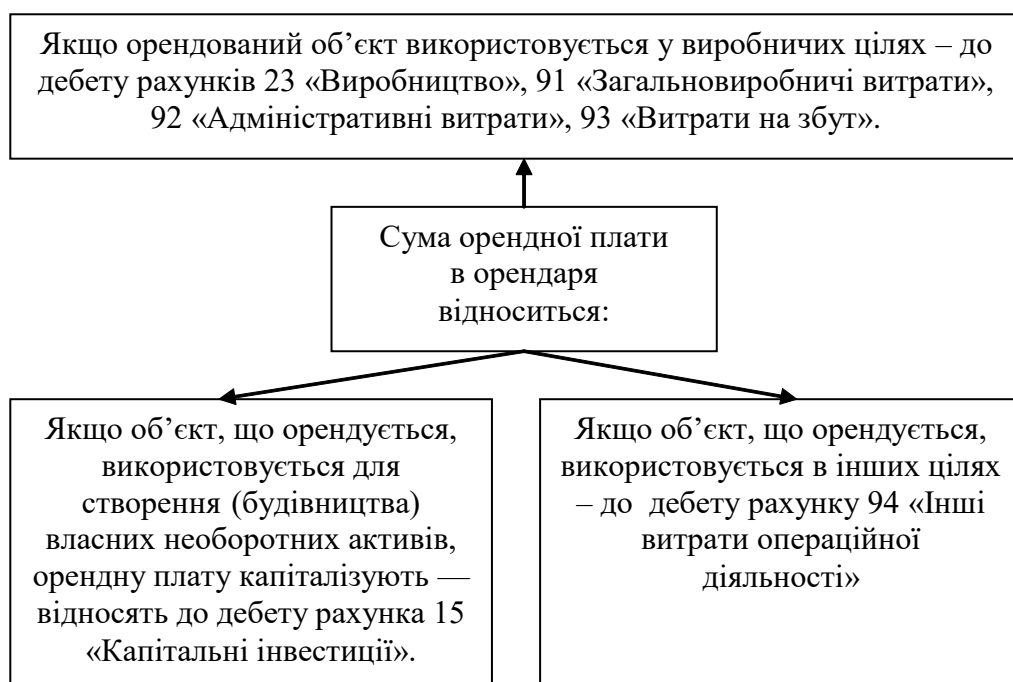


Рис. 2.5. Облік орендної плати в орендаря

Оподаткування податком на прибуток у орендаря не відображається окремими специфічними проведеннями чи операціями. Суму даного податку визначають за даними фінансового обліку, як і у орендодавця. Щодо оподаткування ПДВ, орендар на підставі отриманих податкових накладних

відображає в обліку суми податкового кредиту за кожним місяцем користування орендованими об'єктами.

Типові бухгалтерські проведення що відображаються в обліку орендаря представлені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Відображення орендних операція в обліку орендаря

№ з/п	Господарські операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	Отримано об'єкт ОЗ в оренду	01	
2	Виконано роботи з поліпшення об'єкта, що орендується	153	631
3	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
4	Збільшено вартість необоротних активів на суму здійснених поліпшень	117	153
5	Нараховано амортизацію здійснених поліпшень	92	132
6	Нараховано орендну плату	92	631
7	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
8	Сплачено орендну плату	631	311
9	Повернуто орендований об'єкт:		
9.1	на залишкову суму за договором	01	
9.2	на суму нарахованого зносу поліпшень	132	117
9.3	на залишкову суму поліпшень	976	117
9.4	на суму нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ	976	641

Отже, підсумовуючи викладене можемо стверджувати, що особливості реалізації операцій з оренди мають своє відображення і у системі бухгалтерського обліку. Застосування специфічних рахунків чи окремих аналітичних рахунків для обліку орендних операцій дає можливість здійснювати оперативний контроль за їх проведенням як у орендаря так і у орендодавця та і приймати стратегічні рішення щодо використання даних операцій в господарській діяльності суб'єктів господарювання.

2.3. Особливості застосування аудиторських процедур щодо орендних операцій

Досліджені у попередніх питаннях економічні особливості реалізації операцій з оренди суб'єктами господарювання та специфіка їх відображення в системі бухгалтерського обліку сторін учасників вимагає постійного моніторингу даних операцій та контролю за їх проведенням та впливом їх результатів на фінанси-господарську діяльність. На нашу думку, найдієвішим видом такого контролю є аудит.

Для проведення аудиту орендних операцій аудитору необхідно безумовно враховувати як особливості самих процесів оренди так і нормативно-правове регулювання їх здійснення. Погоджуємось з думкою Хомуляк Т.І. та Демко І.І., які у своєму дослідженні зазначають: «Аудитору, який здійснюватиме перевірку лізингових операцій, слід володіти високою кваліфікацією й знаннями в галузі лізингових та орендних операцій, зокрема з обліку основних засобів, їх амортизації, ремонту. Як засвідчує досвід, більшість вітчизняних компаній, що займаються лізинговою діяльністю, нехтує створенням відділів внутрішнього аудиту, що значно ускладнює роботу зовнішніх аудиторів.» [47].

Методика проведення аудиту операцій з оренди великою мірою залежить від поставлених аудитором завдань, які підлягають вирішенню в процесі проведення контролю. Завдання, які ставить перед собою аудитор, щодо перевірки орендних операцій, в орендаря та в орендодавця, наступні (рис. 2.6.).

Для реалізації зазначених завдань аудитору слід почати перевірку з вивчення умов договору щодо орендних послуг, оскільки саме в даному документі визначені ключові моменти щодо видів орендних операцій, вартості послуг, терміну оренди, методів та термінів розрахунків, умов передачі активів в оренду, та ін., що безпосередньо впливає на відображення

усіх цих процесів на рахунках бухгалтерського обліку та звітності, оподаткування зазначених операцій, та на фінансовий результат господарської діяльності підприємств-підписантів даного договору.



Рис. 2.6. Завдання аудиту в процесі перевірки операцій з оренди

Зважаючи, що досліджуване ПрАТ «ОВОЧТОРГ» виступає орендодавцем в орендних операціях і даний вид діяльності є основною то під час проведення аудиту орендних операцій доцільно проводити й аудит основних засобів з використанням призначених для цього методичних

прийомів. Послідовність проведення аудиту основних засобів представлено на рисунку 2.7.

<i>Етапи проведення аудиту операцій з основними засобами:</i>	
	1. Проведення вибіркової інвентаризації основних засобів
	2. Дослідження пунктів облікової політики суб'єкта господарської діяльності, які стосуються основних засобів
	3. Перевірка правильності визнання, класифікації (групування), оцінки та переоцінки основних засобів підприємства
	4. Перевірка наявності і правильності складання усіх необхідних первинних документів за господарськими операціями з основними засобами
	5. Перевірка інвентарних карток обліку основних засобів, опису інвентарних карток, інвентарних списків, документів про проведену перед складанням фінансової звітності інвентаризацію основних засобів, з метою виявлення відхилень
	6. Дослідження правильності відображення у синтетичному бухгалтерському обліку надходження, переміщення та вибуття основних засобів
	7. Перевірка правильності відображення і оформлення операцій, що стосуються поточного ремонту, модернізації, реконструкції об'єктів основних засобів
	8. Перевірка правильності розрахунку амортизації згідно з обліковою політикою підприємства та чинним законодавством
	9. Перевірка відповідності інформації про основні засоби, яка наведена в бухгалтерських регістрах та у фінансовій звітності суб'єкта господарської діяльності
	10. Врахування результатів аудиту основних засобів під час формування аудиторського звіту

Рис.2.7. Етапи проведення аудиторської перевірки операцій з основними засобами [2]

Джерелами інформації для проведення аудиту основних засобів є первинні та зведенні бухгалтерські документи, які фіксують наявність та рух об'єктів основних засобів у суб'єкта господарювання.

Процес аудиту орендних операцій поділяється на стандартні етапи перевірки, протягом яких аудитор планує процес проведення аудиту відповідно до його мети та ставить перед собою основні завдання, проводить безпосередню перевірку об'єктів та орендних операцій та готує висновок за результатами проведеного аудиту.

Отже, на процес проведення аудиту, визначення його цілей та вибір використовуваних методик впливають особливості, що притаманні операціям оренди. Це вимагає залучення фахівця, який має достатній досвід та кваліфікацію для контролю та перевірки даного виду операцій.

Висновки до розділу 2

Побудова системи обліку та аудиту орендних операцій базується на загальноприйнятих принципах, методиках та технологіях з врахуванням економічних особливостей таких операцій, що проявляється саме в специфічних об'єктах та процесах обліку, а також у використовуваних методиках. Нормативно-правовими документами, які регламентують облік орендних операцій, окрім загальноприйнятих, є П(С)БО 14 «Оренда», МСФЗ 16 «Оренда», ЦКУ.

Передбачене законодавством використання різних видів оренди вимагає врахування специфічних характеристик кожного з них та потребує застосування спеціальних документів щодо визначення обсягів операції, розрахунків за їх здійснення, передбачення спеціальних умов договору, тощо.

Щодо відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку та варто відмітити, що ключове значення тут відіграє яке саме місце займають дані операції в господарській діяльності підприємства – вони є основним видом діяльності, згідно статуту, чи відносяться до інших видів діяльності поряд з основною. Цей факт впливає на використання конкретних рахунків для обліку доходів та витрат, а також на формування собівартості послуг з оренди. Спеціальні аналітичні орендні рахунки, які безпосередньо призначені для обліку доходів та витрат - рах. 713 «Дохід від операційної оренди активів» та рах. 949 «Інші витрати операційної діяльності». використовуються лише тоді, коли оренда не є основним видом діяльності. якщо ж орендні операції є основним видом діяльності, то доходи відображаються в системі обліку на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг», а для обліку витрат використовують рахунок 903.

Особливості реалізації операцій з оренди мають вплив і на оподаткування таких операцій. Щодо оподаткування податком на прибуток

даних операцій, то орієнтуватись потрібно лише на базу оподаткування, яку отримали у фінансовому обліку (доходи і витрати за операціями з оренди в них включені), оскільки ПКУ не передбачає виникнення та, відповідно, врахування податкових різниць за операціями такого виду. Податок на додану вартість суб'єкти орендних операцій сплачують відповідно до вимог ПКУ за ставкою 20%, але оподатковуються цим податком лише величина орендної плати.

Для проведення аудиту орендних операцій аудитору необхідно безумовно враховувати як особливості самих процесів оренди так і нормативно-правове регулювання їх здійснення. На процес проведення аудиту, визначення його цілей та вибір використовуваних методик впливають особливості, що притаманні операціям оренди. Це вимагає залучення фахівця, який має достатній досвід та кваліфікацію для контролю та перевірки даного виду операцій. Процес аудиту орендних операцій включає стандартні етапи перевірки, протягом яких аудитор планує процес проведення аудиту відповідно до його мети та ставить перед собою основні завдання, проводить безпосередню перевірку об'єктів та орендних операцій та готує висновок за результатами проведеного аудиту.

РОЗДІЛ 3

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «ОВОЧТОРГ»

3.1. Аналіз складу, структури та ефективності використання активів підприємства

Для оцінки результатів діяльності будь-якого суб'єкта господарювання та визначення рівня її ефективності необхідно провести комплексний аналіз фінансово-господарської діяльності. Комплексний аналіз включає оцінку як абсолютних показників складу, структури та динаміки майна підприємства та джерел його утворення так і оцінку відносних показників за допомогою яких оцінюють ефективність їх використання та здійснюваних господарських операцій.

Зважаючи на те, що об'єктом нашого дослідження є операції з оренди, які також є основним видом діяльності досліджуваного ПрАТ «ОВОЧТОРГ», в подальшому основна увага буде зосереджена на аналізі необоротних активів як оборту оренди (їх складу, структури та ефективності використання), а також на оцінці ефективності проведення власне орендних операцій. Окрім того, з метою комплексної оцінки фінанси-господарського стану досліджуваного підприємства, вважаємо за доцільне також провести аналіз платоспроможності підприємства та оцінити результативні показники його діяльності.

Виходячи з вищевикладеного, вважаємо, що аналіз ефективності орендних операцій та їх вплив на результати діяльності досліджуваного підприємства необхідно проводити в такій послідовності:

- оцінка стану та руху необоротних активів;
- оцінка ефективності використання необоротних активів;
- оцінка ефективності орендних операцій та їх впливу на результативні показники діяльності підприємства.

Для аналізу складу, структури та динаміки необоротних активів використаємо дані аналітичної таблиці (табл. 3.1.) Поряд з аналізом динаміки та структури активів, доцільно також дати оцінку структурі та динаміці джерел утворення даних активів (таблиця 3.2). Для побудови таблиць використано звітність досліджуваного підприємства (додаток Б)

Таблиця 3.1

Аналітичний баланс ПрАТ «ОВОЧТОРГ» за 2019-2021 роки

Стаття балансу	2019 рік,		2020 рік,		2021 рік,		Відхилення, %	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	2020	2021
							від 2019	від 2020
Незавершені капітальні інвестиції	-	-	-	-	100	1,0	-	+1,0
Основні засоби	5980,8	59,8	6723,7	67,6	7417,1	75,4	+7,8	+7,8
Довгострокові фінансові інвестиції	169,2	1,7	169,2	1,7	169,2	1,7	-	-
Усього необоротних активів	6150,0	61,5	6892,9	69,3	7686,3	78,1	+7,8	+7,8
Запаси	864,0	8,6	2,2	0,02	171,6	1,7	-8,58	+1,68
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи і послуги	624,5	6,2	472,4	4,7	466,5	4,7	-1,5	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	63,0	0,6	-	-	54,3	0,5	-0,6	+0,5
Інша поточна дебіторська заборгованість	2158,3	21,6	2551,6	25,6	1337,9	13,6	+4,0	-12,0
Гроші та їх еквіваленти	108,9	1,3	7,4	0,1	89,7	0,9	-1,2	+0,8
Витрати майбутніх періодів	0,4	-	0,5	-	18,1	0,2	-	+0,2
Інші оборотні активи	18,7	0,2	12,0	0,3	12,5	0,3	-0,1	-
Усього оборотних активів	3837,8	38,5	3046,1	30,7	2150,6	21,9	-7,8	-8,8
Необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
Баланс	9987,8	100	9939,0	100	9836,9	100	-	-

Результати розрахунків наведені в таблиці свідчать, що за останніх три роки вартість майна зросла і дещо змінилось співвідношення між

необоротними та оборотними активами. Частка необоротних активів, порівняно з 2019 роком, зросла на 15,6%, що є позитивним моментом, оскільки необоротні активи є об'єктом орендних операцій. Разом з тим, збільшення частки необоротних активів знижує ліквідність підприємства. Позитивною є динаміка зниження дебіторської заборгованості як в абсолютному вимірі так і відсоткову відношенні до загального обсягу активів. Найбільша частка припадає на іншу дебіторську заборгованість однак її розмір суттєво зменшується за досліджуваний період.

Таблиця. 3.2

Динаміка складу та структури джерел формування майна ПрАТ
«ОВОЧТОРГ» за 2019-2021 роки

Стаття балансу	2019 рік,		2020 рік,		2021 рік,		Відхилення, %	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	2020 від 2019	2021 від 2020
Зареєстрований капітал	750,0	7,5	750,0	7,5	750,0	7,6	-	+0,1
Додатковий капітал	4854,0	48,6	4854,0	48,8	4854,0	49,3	+0,2	+0,5
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1386,8	13,8	1412,2	14,2	1426,8	14,5	+0,4	+0,3
Усього власного капіталу	6990,8	69,9	7016,2	70,5	7030,8	71,4	+0,6	+0,9
Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	193,6	2,0	-	+2,0
Поточна кредиторська заборгованість за:								
товари, роботи, послуги	1194,6	11,9	1049,5	10,5	1207,0	12,4	-1,4	+1,9
розрахунками з бюджетом	130,8	1,3	168,1	1,7	161,0	1,6	+0,4	-0,1
розрахунками зі страхування	9,8	0,1	-	-	8,7	0,1	-0,1	+0,1
розрахунками з оплати праці	42,7	0,6	2,8	0,2	38,7	0,4	-0,4	+0,2
Інші поточні зобов'язання	1619,1	16,2	1702,4	17,1	1197,1	12,1	+0,9	-5,0
Усього поточних зобов'язань	2997,0	30,1	2922,8	29,5	2806,1	28,6	-0,6	-0,9
Баланс	9987,8	100	9939,0	100	9836,9	100	-	-

Дані таблиці дають змогу стверджувати, що діяльність ПрАТ «ОВОЧТОР» забезпечується завдяки власному капіталу підприємства, який у 2021 році складає 71,4% у загальній структурі пасивів підприємства. Варто відмітити повну відсутність довгострокових зобов'язань. Короткострокові зобов'язання представлені в основному різними видами поточної кредиторської заборгованості. За весь досліджуваний період, підприємство лише у 2021 році залучило короткостроковий банківський кредит, однак сума його є незначною і складає лише 2,0% від підсумку балансу. В цілому зміни у структурі активів є позитивними та забезпечують стабільну діяльність підприємства.

Для усестороннього аналізу необоротних активів необхідно також оцінити динаміку показників ефективності їх використання. Оскільки у звітності підприємства необоротні актив представлені в основному основними засобами то для розрахунку ефективності їх використання застосуємо наступні показники (див. таблиця 3.3).

Ступінь зносу, придатності та відновлення основних засобів визначаються за допомогою однойменних коефіцієнтів. Динаміка величини зносу основних засобів протягом досліджуваного періоду:

$$K_{з, 2019} = \frac{5948,1}{11928,9} = 0,49 ;$$

$$K_{з, 2020} = \frac{7047,0}{13770,7} = 0,51 ;$$

$$K_{з, 2021} = \frac{7657,3}{15074,4} = 0,51 .$$

Зміна показника є незначною у 2020 році і його значення залишилось на тому ж рівні у 2021 році. Оскільки підприємством здаються в оренду складські приміщення та інші приміщення невиробничого призначення то і показник знову не буде мати різкої зміни.

Таблиця 3.3.

Методика розрахунку показників стану та ефективності використання основних засобів

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку	Умовні позначення
1	Коефіцієнт зносу	$K_3 = \frac{З}{OЗ_{П}}$	$З$ – сума зносу основних засобів; $OЗ_{П}$ – первісна вартість основних засобів на кінець року.
2	Коефіцієнт придатності ОЗ	$K_{П} = \frac{OЗ_{П} - З}{OЗ_{П}}$	
3	Коефіцієнт оновлення	$K_{O} = \frac{OЗ_{H}}{OЗ_{K}}$	$OЗ_{H}$ – вартість основних засобів, уведених в експлуатацію у звітному періоді; $OЗ_{K}$ – вартість основних засобів на кінець звітного періоду.
4	Коефіцієнт вибуття	$K_{B} = \frac{OЗ_{B}}{OЗ_{П}}$	$OЗ_{B}$ – вартість основних засобів, що вибули за звітний період; $OЗ_{П}$ – вартість основних засобів на початок звітного періоду.
5	Коефіцієнт приросту;	$K_{Пp} = \frac{OЗ_{H} - OЗ_{B}}{OЗ_{K}}$	$OЗ_{H}$ – вартість основних засобів, уведених в експлуатацію у звітному періоді; $OЗ_{B}$ – вартість основних засобів, що вибули за звітний період; $OЗ_{K}$ – вартість основних засобів на кінець звітного періоду.
6	Рентабельність основних фондів	$P\Phi = \frac{П_3}{\Phi_K} \times 100\%$	$П_3$ – загальний прибуток за звітний період; Φ_K – балансова вартість основних засобів на кінець звітного періоду

Коефіцієнт придатності за останніх три роки маж наступну динаміку:

$$K_{П, 2019} = \frac{11928,9 - 5948,1}{11928,9} = 0,5 ;$$

$$K_{П, 2020} = \frac{13770,7 - 7047,0}{13770,7} = 0,48 ;$$

$$K_{П, 2021} = \frac{15074,4 - 7657,3}{15074,4} = 0,5$$

Коефіцієнт оновлення має наступні значення:

$$K_{О, 2019} = \frac{498,0}{5980,8} = 0,1 ;$$

$$K_{О, 2020} = \frac{557,0}{6723,7} = 0,1 ;$$

$$K_{О, 2021} = \frac{581,0}{7417,1} = 0,1 .$$

Придатність до використання об'єктів основних фондів є практично незмінною протягом досліджуваних років. Стабільним також є показник оновлення.

Також для оцінки ефективності використання основних фондів доцільно визначити коефіцієнти вибуття та приросту. Варто відмітити, що впродовж останніх трьох років (2019-2021pp) на досліджуваному підприємстві не зафіксовано вибуття основних засобів. Тому визначимо динаміку приросту даного виду активів.

$$K_{ПР, 2019} = \frac{498,0 - 0}{5980,8} = 0,1 ;$$

$$K_{ПР, 2020} = \frac{557,0 - 0}{6723,7} = 0,1 ;$$

$$K_{ПР, 2021} = \frac{581,0 - 0}{7417,1} = 0,1 .$$

Підсумковим показником оцінки ефективності використання основних засобів є рівень їх рентабельності:

$$P\Phi_{2019} = \frac{31,9}{5980,8} \times 100 = 0,5 ;$$

$$P\Phi_{2020} = \frac{25,4}{6723,7} \times 100 = 0,4 ;$$

$$P\Phi_{2021} = \frac{14,6}{7417,1} \times 100 = 0,2 .$$

Отже, оцінка розрахованих показників, свідчить, що досліджуване підприємство ефективно використовує наявні основні засоби. Значення коефіцієнті є стабільним і має невелику динаміку до зростання.

3.2. Оцінка платоспроможності ПрАТ «ОВОЧТОРГ»

Як зазначалось у першому розділі роботи, досліджуване підприємство здійснює основну діяльність за класом 68.20 КВЕД, що передбачає передачу в оренду майна. Фактично від цього виду діяльності ПрАТ «ОВОЧТОРГ» отримує дохід від надання послуг з оренди та формує свої фінансові результати. Тому, на нашу думку, щоб повною мірою оцінити вплив орендних операцій на результативні показники досліджуваного підприємства, доцільно провести аналіз його платоспроможності та фінансової стійкості з використанням системи загальноприйнятих показників та проаналізувати динаміку показника рентабельності діяльності.

Для аналізу фінансової стійкості застосуємо наступні коефіцієнти.

«Коефіцієнт фінансової стабільності» визначається за формулою

$$K_{\text{фс}} = \frac{p.1495\text{ф.1}}{p.1595\text{ф.1} + p.1695\text{ф.1} + p.1665\text{ф.1}}$$

$$K_{\text{фс}, 2019} = \frac{6990,8}{0 + 2997,0 + 0} = 2,3;$$

$$K_{\text{фс}, 2020} = \frac{7016,2}{0 + 2922,8 + 0} = 2,4;$$

$$K_{\text{фс}, 2021} = \frac{7030,8}{0 + 2806,1 + 0} = 2,5.$$

Фінансова стабільність підприємства є стійкою і має невелику динаміку до зростання. ПрАТ «ОВОЧТОРГ» впродовж досліджуваного періоду має достатню кількість власних активів для покриття зобов'язань та розвитку своєї діяльності.

«Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)» розраховуємо:

$$K_{\text{фа}} = \frac{p.1495\text{ф.1}}{p.1900\text{ф.1}}$$

$$K_{\text{фа}, 2019} = \frac{6990,8}{9987,8} = 0,70 ;$$

$$K_{\text{фа}, 2020} = \frac{7016,2}{9939,0} = 0,71 ;$$

$$K_{\text{фа}, 2021} = \frac{7030,8}{9836,9} = 0,71 .$$

Коефіцієнт автономіє має доволі високе значення і стійку динаміку до зростання, що дозволяє зробити висновок про стійке фінансове становище та ефективну систему управління оборотними коштами на досліджуваному підприємстві

Показник «маневреності власного капіталу» визначається за алгоритмом:

$$K_{\text{мвк}} = \frac{p.1495\text{ф.1} + p.1595\text{ф.1} - p.1095\text{ф.1}}{p.1495\text{ф.1} + p.1595\text{ф.1}}$$

$$K_{\text{мвк}, 2019} = \frac{6990,8 + 0 - 6150,0}{6990,8} = 0,12 ;$$

$$K_{\text{мвк}, 2020} = \frac{7016,2 + 0 - 6892,9}{7016,2} = 0,10 ;$$

$$K_{\text{мвк}, 2021} = \frac{7030,8 + 0 - 7686,3}{7030,8} = 0,10 .$$

Даний показник характеризує обсяг грошових коштів у складі власних оборотних активів. За досліджуваний період даний показник дещо знизився хоча на кінець 2021 року частка грошових коштів доволі значна і підприємство є незалежним від залученого капіталу

Коефіцієнт покриття інвестицій:

$$K_{ni} = \frac{p.1495\phi.1 + p.1595\phi.1}{p.1900\phi.1}$$

$$K_{ni, 2019} = \frac{6990,8 + 0}{9987,8} = 0,7 ;$$

$$K_{ni, 2020} = \frac{7016,2 + 0}{9939,0} = 0,7 ;$$

$$K_{ni, 2021} = \frac{7030,8 + 0}{9836,9} = 0,7$$

Значення даного показника є сталими протягом трьох досліджуваних років. Оптимальне значення коефіцієнта в межах 0,9. на досліджуваному підприємстві значення коефіцієнта покриття інвестицій є на рівні критичної межі. Що потребує прийняття оперативних рішень щодо збільшення обсягу власних оборотних активів для покриття короткострокових зобов'язань. В даному випадку результати свідчать про те що на 1 грн. короткострокових боргів у підприємства є 0,7 грн. власних оборотних активів.

«Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів» та «коефіцієнт структури залученого капіталу» визначаються за наступними формулами:

$$K_{дзк} = \frac{p.1595\phi.1}{p.1495\phi.1 + p.1595\phi.1}$$

$$K_{сзк} = \frac{p.1595\phi.1}{p.1595\phi.1 + p.1695\phi.1 + p.1665\phi.1}$$

Розрахунок цих коефіцієнтів є недоцільним на досліджуваному ПрАТ «ОВОЧТОРГ» оскільки протягом досліджуваних 2019-2021 років на підприємстві відсутні довгострокові зобов'язання.

«Коефіцієнт забезпеченості власними коштами»:

$$K_{\phi a} = \frac{p.1495\phi.1 - p.1095\phi.1}{p.1195\phi.1 + p.1170\phi.1}$$

$$K_{\phi a, 2019} = \frac{6990,8 - 6150,0}{3837,8 + 0,4} = \frac{840,8}{3838,2} = 0,22;$$

$$K_{\phi a, 2020} = \frac{7016,2 - 6892,9}{3046,1 + 0,5} = \frac{123,3}{3046,6} = 0,04;$$

$$K_{\phi a, 2021} = \frac{7030,8 - 6892,9}{2050,6 + 18,1} = \frac{137,9}{2068,7} = 0,11$$

Динаміка значень даного коефіцієнта є змінною протягом досліджуваних років. Коефіцієнт характеризує частку власних коштів у структурі активів, відповідно чим вище його значення тим краще. У 2020 році частка власних коштів суттєво знизилась, однак у 2021 році цей показник підвищився втричі, що є позитивною динамікою.

Отже, проведений нами аналіз показників платоспроможності дає змогу зробити висновок, що досліджуване підприємство має достатню кількість власних оборотних активів, як для покриття зобов'язань так і для нарощування своєї виробничих потужностей.

Висновок до розділу 3

За результатами проведеного аналізу можемо зробити наступні висновки.

Аналіз структури активів свідчить про те, що переважна більшість з них це необоротні активи та їхня частка впродовж досліджуваного періоду зростає. З одного боку це позитивна динаміка, зважаючи що основним видом діяльності є передача в оренду нерухомого майна, але разом з тим така структура активів негативно впливає на ліквідність підприємства. Доволі хорошою є структура джерел утворення активів. Переважну частку складає власний капітал підприємства, що забезпечує високий рівень фінансової стійкості. Варто відмітити що досліджуване підприємство не має довгострокових зобов'язань, а короткострокові зобов'язання повністю покриваються власними оборотними коштами. Це дає можливість не лише ефективно вести господарську діяльність але й вкладати кошти у розвиток підприємства. В цілому зміни у структурі активів та пасивів є позитивними та забезпечують стабільну діяльність підприємства.

Специфіка господарської діяльності зумовлює необхідність оцінки ефективності використання основних засобів, оскільки саме цей вид активів передається в оренду. Проаналізовані нами показники, свідчать, що ПрАТ «ОВОЧТОРГ» ефективно використовує наявні основні засоби. Значення коефіцієнті є стабільним і має невелику динаміку до зростання.

Фінансова стабільність підприємства є стійкою і має невелику динаміку до зростання. ПрАТ «ОВОЧТОРГ» впродовж досліджуваного періоду має достатню кількість власних активів для покриття зобов'язань та розвитку своєї діяльності.

Коефіцієнт автономіє має доволі високе значення і стійку динаміку до зростання, що дозволяє зробити висновок про стійке фінансове становище та ефективну систему управління оборотними коштами на досліджуваному підприємстві. У підприємства є достатній обсяг грошових коштів у складі власних

оборотних активів. За досліджуваний період «коефіцієнт маневреності власного капіталу» дещо знизився хоча на кінець 2021 року частка грошових коштів доволі значна і підприємство є незалежним від залученого капіталу

Динаміка значень «коефіцієнта забезпеченості власними коштами» є змінною протягом досліджуваних років. У 2020 році частка власних коштів суттєво знизилась, однак у 2021 році цей показник підвищився втричі, що є позитивною динамікою.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Оцінка стану охорони праці на ПрАТ «ОВОЧТОРГ»

Відповідно до діючих вітчизняних законодавчих та нормативно-правових актів кожен суб'єкт господарювання (роботодавець) зобов'язаний в установленому порядку дотримуватись вимог щодо створення належних умов праці для найманих працівників та дотримуватись чинного порядку охорони праці на підприємстві. Норми, щодо забезпечення належних умов праці та охорони праці визначені в Положенні про розробку інструкцій з охорони праці (ДНАОП 0.00-4.15-98), затвердженому Наказом Мінпраці № 9 від 29.01.1998 року (зі змінами та доповненнями).

За дотриманням вимог щодо охорони праці слідкує служба з охорони праці, а на малих підприємствах особа на яку покладено такі обов'язки згідно з її посадовою інструкцією (на мікропідприємствах як правило це безпосередньо фізична особа підприємець, який має найманих працівників).

На досліджуваному ПрАТ «ОВОЧТОРГ» спеціальна служба з питань охорони праці не створювалась, оскільки це мале підприємство. Тому на даному підприємстві обов'язки, пов'язані з контролем з охорони праці найманих працівників виконує спеціально призначена особа.

Служба з охорони праці, або особа, на яку покладено такі обов'язки виконує наступні функції:

- формує нормативні акти по підприємству, які стосуються охорони праці;
- проводить інструктажі з техніки безпеки;
- стежить за дотриманням працівниками вимог нормативно-правових актів, що регламентують питання охорони праці;

- веде відповідну документацію та здає звітність;
- організовує навчання з охорони праці, і т.д.

Також не залежно від виду діяльності обов'язковими є проведення інструктажів з пожежної безпеки та з питань електробезпеки. За результатами усіх інструктажів необхідно заповнити відповідні журнали з обов'язковими підписами осіб для яких проводили такий інструктаж та з відміткою проведення інструктажу уповноваженою на це особою.

Для удосконалення системи охорони праці на підприємстві роботодавець зобов'язаний створити на робочому місці в кожному структурному підрозділі умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

4.2. Забезпечення захисту населення від впливу іонізуючих випромінювань

Для захисту працівників від забруднень радіоактивними речовинами та запобігання їх потраплянню всередину організму застосовуються засоби індивідуального захисту від радіації.

Радіаційний вплив на людину полягає в порушенні життєвих функцій органів кровотворення, нервової системи, шлунково-кишкового тракту й розвитку променевої хвороби під впливом іонізуючих випромінювань. Залежно від дози опромінення, проникаючої радіації чи радіоактивних речовин загальна гамма зовнішнього опромінення спричиняє у людей і тварин гостру променеву хворобу. Вона може бути від легкого до надзвичайно важкого ступеня.

Організм людини не відчуває іонізуючого випромінювання. Тому для захисту від шкідливого впливу радіоактивних речовин використовують засоби захисту від радіації.

Важливо, щоб працівники, які виконують роботи з радіоактивними речовинами, перебували під постійним медичним наглядом, використовувати прилади індивідуального дозиметричного контролю (універсальні радіометри) для своєчасного виявлення і вимірювання рівня випромінювання, дотримуватися вимог безпеки праці.

Захист від іонізуючих випромінювань може здійснюватись шляхом використання наступних принципів:

- використання джерел з мінімальним випромінюванням шляхом переходу на менш активні джерела, зменшення кількості ізотопу;
- скорочення часу роботи з джерелом іонізуючого випромінювання;
- віддалення робочого місця від джерела іонізуючого випромінювання;
- екранування джерела іонізуючого випромінювання.

Екрани можуть бути пересувні або стаціонарні, призначені для поглинання або послаблення іонізуючого випромінювання. Екранами можуть бути стінки контейнерів для перевезення радіоактивних ізотопів, стінки сейфів для їх зберігання

Альфа-частинки екрануються шаром повітря товщиною декілька сантиметрів, шаром скла товщиною декілька міліметрів. Однак, працюючи з альфа-активними ізотопами, необхідно також захищатись і від бета- або гамма-випромінювання.

З метою захисту від бета-випромінювання використовуються матеріали з малою атомною масою. Для цього використовують комбіновані екрани, у котрих з боку джерела розташовується матеріал з малою атомною масою товщиною, що дорівнює довжині пробігу бета-частинок, а за ним — з великою масою.

З метою захисту від рентгенівського та гамма-випромінювання застосовуються матеріали з великою атомною масою та з високою щільністю (свинець, вольфрам).

Для захисту від нейтронного випромінювання використовують матеріали, котрі містять водень (вода, парафін), а також бор, берилій, кадмій, графіт. Враховуючи те, що нейтронні потоки супроводжуються гамма-випромінюванням, слід використовувати комбінований захист у вигляді шаруватих екранів з важких та легких матеріалів (свинець-поліетилен).

Дієвим захисним засобом є використання дистанційного керування, маніпуляторів, роботизованих комплексів.

В залежності від характеру виконуваних робіт вибирають засоби індивідуального захисту: халати та шапочки з бавовняної тканини захисні фартухи, гумові рукавиці, щитки, засоби захисту органів дихання (респіратор „Лепесток“), комбінезони, пневмокостюми, гумові чоботи.

Дієвим чинником забезпечення радіаційної безпеки є дозиметричний контроль за рівнями опромінення персоналу та за рівнем радіації в навколишньому середовищі.

Оцінка радіаційного стану здійснюється за допомогою приладів, принцип дії котрих базується на наступних методах:

- іонізаційний (вимірювання ступеня іонізації середовища);
- сцинтиляційний (вимірювання інтенсивності світлових спалахів, котрі виникають в речовинах, що люмінесціюють при проходженні через них іоні: «чих випромінювань»);
- фотографічний (вимірювання оптичної щільності почорніння фотопластинки під дією випромінювання);
- калориметричні методи (вимірювання кількості тепла, що виділяється в поглинальній речовині).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки.

1. Опрацювання наукової літератури та нормативно-правових документів дозволяє стверджувати про велику кількість підходів до трактування терміну «оренда». Певні розбіжності за економічним змістом та різне трактування даного терміну в нормативно-правових документа не впливає на відображення даних операцій в системі бухгалтерського обліку, оскільки в даному випадку використовуються однакові методичні підходи – однакові документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові реєстри, форми звітності і т.д. На нашу думку, для розгляду основних термінів та понять щодо орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку та звітності варто керуватися такими нормативно-правовими актами як П(С)БО 14 «Оренда», МСБО 17 «Оренда».

2. Значна різноманітність об'єктів орендних операцій та предмету цих операцій, потребує детальної класифікації, що дає змогу врахувати усі тонкощі в процесі укладання договору оренди щодо розподілу ризиків між суб'єктами господарювання. Структура договору та основні положення, які повинні бути в ньому закріплені визначаються вимогами Цивільного кодексу України.

3. Досліджуване ПрАТ «ОВОЧТОРГ» здійснює діяльність щодо передачі в оренду нерухомого майна: основний вид діяльності – КВЕД 68.20; крім того передбачено ще інший вид діяльності – КВЕД 47.21. Основні економічні показники діяльності підприємства, дають змогу стверджувати про задовільний його фінансовий стан. Підприємство є прибутковим та рентабельним, обсяги реалізованих послуг збільшуються протягом досліджуваного періоду.

4. Побудова системи обліку та аудиту орендних операцій базується на загальноприйнятих принципах, методиках та технологіях з врахуванням економічних особливостей таких операцій, що проявляється саме в специфічних об'єктах та процесах обліку, а також у використовуваних методиках. Щодо відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку та варто відмітити, що ключове значення тут відіграє яке саме місце займають дані операції в господарській діяльності підприємства – вони є основним видом діяльності, згідно статуту, чи відносяться до інших видів діяльності поряд з основною. Цей факт впливає на використання конкретних рахунків для обліку доходів та витрат, а також на формування собівартості послуг з оренди. Спеціальні аналітичні орендні рахунки, які безпосередньо призначені для обліку доходів та витрат - рах. 713 «Дохід від операційної оренди активів» та рах. 949 «Інші витрати операційної діяльності». використовуються лише тоді, коли оренда не є основним видом діяльності. якщо ж орендні операції є основним видом діяльності, то доходи відображаються в системі обліку на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг», а для обліку витрат використовують рахунок 903.

5. Для проведення аудиту орендних операцій аудиторі необхідно безумовно враховувати як особливості самих процесів оренди так і нормативно-правове регулювання їх здійснення. На процес проведення аудиту, визначення його цілей та вибір використовуваних методик впливають особливості, що притаманні операціям оренди. Це вимагає залучення фахівця, який має достатній досвід та кваліфікацію для контролю та перевірки даного виду операцій. Процес аудиту орендних операцій включає стандартні етапи перевірки, протягом яких аудитор планує процес проведення аудиту відповідно до його мети та ставить перед собою основні завдання, проводить безпосередню перевірку об'єктів та орендних операцій та готує висновок за результатами проведеного аудиту.

6. Аналіз структури активів досліджуваного ПрАТ «ОВОЧТОРГ» свідчить про те, що переважна більшість з них це необоротні активи та їхня

частка впродовж досліджуваного періоду зростає. З одного боку це позитивна динаміка, зважаючи що основним видом діяльності є передача в оренду нерухомого майна, але разом з тим така структура активів негативно впливає на ліквідність підприємства. Доволі хорошою є структура джерел утворення активів. Переважну частку складає власний капітал підприємства, що забезпечує високий рівень фінансової стійкості. Варто відмітити що досліджуване підприємство не має довгострокових зобов'язань, а короткострокові зобов'язання повністю покриваються власними оборотними коштами. Це дає можливість не лише ефективно вести господарську діяльність але й вкладати кошти у розвиток підприємства. В цілому зміни у структурі активів та пасивів є позитивними та забезпечують стабільну діяльність підприємства.

7. Специфіка господарської діяльності зумовлює необхідність оцінки ефективності використання основних засобів, оскільки саме цей вид активів передається в оренду. Проаналізовані нами показники, свідчать, що ПрАТ «ОВОЧТОРГ» ефективно використовує наявні основні засоби. Значення коефіцієнті є стабільним і має невелику динаміку до зростання. Підприємство є фінансово стійким та впродовж досліджуваного періоду має достатню кількість власних активів для покриття зобов'язань та розвитку своєї діяльності.

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Бабич Л.М., Карлова І.О., Наконечна С.А. Внутрішній аудит основних засобів підприємства в сучасних економічних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Випуск 49. С.168-177
2. Васильків М.Р., Чубай В.М. Аудит операцій з основними засобами: методика, чинники, які потрібно враховувати, помилки та порушення, що виявляються. *Молодий вчений*. 2021. № 4 (92). С.288-296
3. Економічна енциклопедія : у 3 т. / редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. Т 1. 864 с.
4. Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. Т 2. 848 с.
5. Економічна енциклопедія: у 3 т. / редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. Т 3. 952 с.
6. Економічний аналіз: навч. посіб. / за заг. ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. вид. 4-ге, перероб. і доп. К. : КНЕУ, 2012. 556 с.
7. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 03.10.2019 № 157-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text> (дата звернення 05.08.2022)
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 05.08.2022)
9. Кафка С.М. Облік лізингових (орендних) операцій. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2017. Том 2. Випуск 1. С.60-68
10. Корвяков В. Оприлюднено новий стандарт – МСФЗ 16 «Оренда». Вісник МСФЗ: Світовий досвід. Українська практика. 2016. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000875 (дата звернення: 05.10.2022)

11. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. Тернопіль:, ТНЕУ. 2016. 304 с.
12. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Аудит: навч. метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 184 с.
13. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування в обліку та аудиті : навчальний посібник для здобувачів вищої освіти за рівнем бакалавра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за денною та заочною формою навчання, Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 400 с.
14. Максименко І. Я., Соболев В. А. Нематеріальні активи: сутність, визнання та класифікація в здійсненні управлінської діяльності. *Агросвіт*. 2018. № 18. С. 26—29.
15. Максименко І.Я., Ганноцька К.С. Особливості обліку орендних операцій: бухгалтерський та податковий аспекти. *Економіка та держава* 2019. № 11. С.100-102
16. Максименко І.Я., Тронькіна А.А. Особливості визнання в бухгалтерському та податковому обліку об'єктів основних засобів в управлінні діяльністю підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 19. С. 47—51.
17. Меліхова Т.О., Гребенюк О.В. Удосконалення методичних підходів до аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня економічної безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 27–32
18. Методика розрахунку орендної плати за державне майно. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28.04.2021 р. № 630 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/630-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.09.2022)
19. Методичні рекомендації по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій № 759/10/20-2117 від 27.01.98 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2117225-98#Text> (дата звернення: 01.09.2022)

20. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (дата звернення: 11.11.2022)
21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 10.10.2022).
22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 29.10.2022).
23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text (дата звернення: 29.10.2022).
24. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» від 2016 (зі змінами та доповненнями) URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (дата звернення: 15.09.2022).
25. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 01.01.2012 (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 11.10.2022).
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 10.09.2022).

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 29.10.2022).
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 29.10.2022).
29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 10.09.2022).
30. Ніколенко Н. Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. № 3. С. 108–123.
31. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v4/NV-2013-V4_52.pdf
32. Опанасенко О.В. Поняття та ознаки оренди в сфері господарювання *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 7. С. 92-95.
33. Офіційний сайт Державної служби статистики України. Діяльність підприємств URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>. (дата звернення 25.07.2022)
34. Пархоменко О.П., Пархоменко В.П. Аналіз інформаційного забезпечення аудиту в сучасних умовах. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. 2016. № 16. С. 240–244.

- 35.Плікус І.Й., Гордеєва А.В., Тесля Н.О. Практичні питання застосування єдиної моделі обліку оренди. *Причорноморські економічні студії*. Випуск 47-2. 2019. С.111-115
- 36.Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 29.10.2022).
- 37.Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 02.10.2022)
38. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 05.10.2022)
- 39.Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Закон України від 30 вересня 2003 р. № 561 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення: 29.10.2022).
- 40.Самбурська Н.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. С. 289
- 41.Семенець А.О., Горбунова А.Є. Аудит фінансової оренди основних засобів. *Молодий вчений*. 2017. № 5. С. 722–727.
- 42.Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. К.: Наукова думка, 1970—1980. Т. 5. С. 743.
- 43.Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навчальний посібник. К: Видавництво «Знання», 2016. с. 663

- 44.Топішко Т.І. Життєвий цикл оренди як фінансового продукту: світова еволюція та сучасний етап в Україні. *Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки*, 2009. №2. С. 96-98.
- 45.Фаріон І. Д., Перезовова І. В. Організація обліку, контролю й аналізу: Навчальний посібник. / За редакцією доктора економічних наук, професора І. Д. Фаріона. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 714 с.
- 46.Хома С.В., Костюк У.З. Практичні аспекти обліку й оцінки оренди в орендаря згідно з МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда». *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2018. № 9(37). С. 185–190. DOI : 10.25264/2311-5149-2018-9(37)-185-190.
- 47.Хомуляк Т.І., Демко І.І. Організаційні аспекти аудиту лізингової діяльності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Випуск 25, Частина 2. С.156-160
- 48.Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV / Верховна Рада України. Відомості Верховної ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ru/ed20131011#Text>
- 49.Шустваль Т. Оренда МНМА: облік в орендодавця. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. № 119. С.10-12.
- 50.Яремко І.Й. Знос і амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства : монографія. Львів : Новий світ. 2003. 148 с.