

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

для здобуття першого (бакалаврського) освітнього рівня

на тему «Облік і аналіз операційної та фінансової оренди»

Виконав: студент 2 курсу, групи ОО-21ст
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

Драгомирецький Н.Я

Керівник: к.е.н., доцент, кафедри обліку і
оподаткування

Гнатюк Т.М.

Рецензент: к.е.н., доцент кафедри
теоретичної і прикладної економіки
Стефінін В.В.

м. Івано-Франківськ – 2023 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОРЕНДИ.....	7
1.1. Облікові аспекти та економічний зміст оренди.....	7
1.2. Організаційні особливості та види оренди.....	10
1.3. Нормативне забезпечення обліку оренди.....	17
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВОЇ ТА ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ.....	23
2.1. Облік операційної оренди у орендодавця та у орендаря.....	23
2.2. Облік фінансової оренди у орендодавця та у орендаря.....	27
2.3. Відображення операцій з фінансової та операційної оренди у фінансовій звітності орендодавця та орендаря.....	32
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ТА ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ НА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНІ ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	36
3.1. Сучасні підходи до методики аналізу орендних операцій підприємства.....	36
3.2. Порівняльний аналіз економічної ефективності фінансової та операційної оренди.....	40
3.3. Перспективні напрямки удосконалення обліково-аналітичного забезпечення оренди у орендодавця та орендаря.....	44
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54
ДОДАТКИ.....	59

ВСТУП

Актуальність теми. Облік і аналіз операційної та фінансової оренди є важливими аспектами фінансового менеджменту для бізнесу. Оренда є популярним способом здійснення бізнес-операцій та отримання необхідного обладнання, машин або інших активів без потреби їх придбання. Проте, для забезпечення ефективного використання орендованих активів та контролю над витратами, необхідно мати належний облік та аналіз орендних угод.

Операційна оренда відрізняється від фінансової тим, що не передбачає можливості викупу орендованого майна в кінці терміну оренди. Звідси виникають різні підходи до обліку та аналізу цих типів оренди. Крім того, орендна плата за операційну оренду може включати різні витрати, такі як обслуговування, ремонт та інші, що також потребують належного обліку.

У разі фінансової оренди, яка передбачає можливість викупу орендованого майна, необхідно враховувати такі фактори, які впливають на вартість майна та його можливу вартість в кінці терміну оренди. Також, необхідно вести облік платежів за оренду та відображати їх у фінансовій звітності.

У цьому контексті, облік і аналіз операційної та фінансової оренди дозволяють підприємству максимально ефективно використовувати орендовані активи та зменшувати витрати на оренду. Також, це допомагає приймати належні рішення щодо продовження або припинення.

На сьогоднішній день в умовах ринкової економіки орендні відносини вийшли на якісно новий рівень, який визначається множинністю учасників, тривалістю термінів оренди, а так само специфічністю предметів, що здаються в оренду. Найбільшу популярність з усіх існуючих видів оренди має фінансова оренда (лізинг), яка розглядається підприємствами як альтернативний варіант покупки дорогих основних засобів з тривалими термінами експлуатації.

Розвиток оренди вимагає поглиблення наукових досліджень у сфері удосконалення обліку орендних операцій. Так, як дані обліку є інформаційною

базою для зовнішніх і внутрішніх користувачів цієї інформації, вона повинна відтворювати всі аспекти орендних відносин та враховувати інтереси їх суб'єктів.

У розробку теорії та практики питань обліку орендних операцій суттєвий внесок зробили такі вітчизняні вчені як Бутинець Ф.Ф., Верхоглядова Н.І., Гаврилюк В.М., Гладун Т.В., Голов С.Ф., Лень В.С., Ніколаєнко Н.В., Орлова В.К., Садовська І.Б., Чебанова Н.В.

Проте питання обліку і аналізу операційної та фінансової оренди не втрачають своєї актуальності і потребують подальшого дослідження. Адже нові економічні відносини, що склалися в Україні, потребують реформування бухгалтерського обліку відповідно до потреб сьогодення. Усе це обумовлює вибір теми дипломної роботи та її актуальність.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є всебічний розгляд теоретичних і практичних аспектів організації та методики обліку та аналізу фінансової та операційної оренди.

Для досягнення поставленої мети визначено та розв'язано наступні теоретичні та практичні задачі:

- визначити облікові аспекти та економічний зміст оренди;
- дослідити організаційні особливості та види оренди;
- описати нормативне забезпечення обліку оренди;
- вивчити облік операційної оренди у орендодавця та у орендаря;
- дослідити облік фінансової оренди у орендодавця та у орендаря;
- описати відображення операцій з фінансової та операційної оренди у фінансовій звітності орендодавця та орендаря;
- визначити сучасні підходи до методики аналізу орендних операцій підприємства;
- провести порівняльний аналіз економічної ефективності фінансової та операційної оренди;
- визначити перспективні напрямки удосконалення обліково-аналітичного забезпечення оренди у орендодавця та орендаря.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних питань з обліку та аналізу операційної та фінансової оренди.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аналізу операційної та фінансової оренди ТОВ «Укрметресурс».

Методи дослідження. які застосовувалися в дипломній ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання. До них належать: загальнонаукові методичні прийоми (аналіз, синтез, дедукція), емпіричні теоретичні (формалізація, гіпотетичний) та емпіричні методичні прийоми досліджень (розрахунково-аналітичні, документалістики, інформатики та синтезування). У процесі дослідження обліку, контролю розрахунків із працівниками та проведенні аналізу продуктивності праці використовувались також методи порівняння (для визначення спільних рис і відмінностей у показниках розрахунків з працівниками та продуктивності праці), конкретизація методології визначення рівня продуктивності праці.

Обробка кількісної інформації, яка отримана у процесі дослідження здійснювалась на ПЕОМ із використанням пакетів Microsoft Word.

Інформаційною базою дослідження є законодавство, нормативні акти з питань обліку та аналізу операційної та фінансової оренди, наукові праці та публікації у періодичних виданнях вчених економістів і практиків за напрямом дослідження.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні обґрунтованих пропозицій методики обліку та аналізу орендних операцій, що мають наукове і прикладне значення та можуть бути використані підприємствами з метою підвищення ефективності орендних відносин. Впровадження рекомендацій в практичну діяльність підвищить достовірність обліково-аналітичної інформації щодо обліку операційної та фінансової оренди та забезпечить надання достовірної та якісної інформації за результатами аналізу.

Структура і обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Дослідження складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел,

додатків. Основний обсяг роботи становить 53 сторінки, у тому числі 5 таблиць та 6 рисунків. Список використаних джерел налічує 55 найменувань.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОРЕНДИ

1.1 Облікові аспекти та економічний зміст оренди

В умовах економічної кризи, виникає ситуація коли вигідніше отримати необхідний об'єкт у тимчасове користування у іншого підприємства, тобто взяти у оренду, а ніж придбати його.

Ведення бухгалтерського обліку орендних операцій здійснюється у відповідності до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

Підприємство, яке взяло будь-яке майно у оренду виступає орендарем, а підприємство, яке надало майно – орендодавцем. У ролі орендаря і орендодавця можуть бути юридичні та фізичні особи.

Оренда є договором між орендодавцем (власником майна) і орендарем (користувачем майна), за яким орендар отримує право користуватися майном за визначену плату протягом певного періоду часу.[2, с. 174-175]

Відносини, що виникають між орендодавцем та орендарем визначаються умовами договору оренди. Він визначає склад та вартість переданого у оренду майна, величину орендної плати, термін оренди та зобов'язання сторін, щодо виконання умов договору.

Поняття оренда включає також контракти, які пов'язані із наймом рухомого майна (автомобіля, судна), які надають наймачу право на придбання цього активу після виконання ним погоджених умов. Такі контракти ще називають контактами найму із придбанням у розтермінування.[10, с. 81]

Оренда майна може бути вигідною як для орендодавця, так і для орендаря, проте обидві сторони повинні мати на увазі деякі облікові аспекти при укладанні договору оренди.

Основні облікові аспекти оренди включають:

Визначення ринкової вартості майна. Орендодавець повинен знати ринкову вартість свого майна, щоб встановити адекватну орендну плату.

Оцінка майна може бути проведена за допомогою оцінювачів нерухомості або інших спеціалістів.

Укладання письмового договору. Для забезпечення чіткості і захисту прав обох сторін, договір оренди має бути укладений в письмовій формі. У договорі мають бути вказані всі умови, включаючи розмір орендної плати, строк оренди, правила використання майна, відповідальність сторін та інші важливі положення.

Визначення податкових зобов'язань. Орендар та орендодавець повинні мати на увазі податкові зобов'язання, пов'язані з орендою. Наприклад, орендна плата може бути оподатковувана, тому потрібно визначити, хто зі сторін буде платити податки.

Ведення обліку платежів. Орендодавець має вести облік отриманої орендної плати та витрат, пов'язаних з обслуговуванням майна. Орендар також повинен вести облік своїх платежів та отриманих послуг.

Розрахунок амортизації майна. Орендодавець повинен враховувати знос майна при розрахунку орендної плати та визначенні строку оренди. Для цього можна використовувати методи амортизації, які дозволяють розрахувати знос майна протягом його корисного терміну.

Страхування майна. Орендодавець може страхувати майно від ризиків, які можуть виникнути протягом періоду оренди. Він може передбачити умови про страхування в договорі оренди та включити витрати на страхування у вартість орендної плати.

Виконання ремонтних робіт та технічного обслуговування майна. Орендодавець зазвичай несе відповідальність за ремонт та технічне обслуговування майна. Проте, у договорі можуть бути визначені умови, за якими ці витрати будуть нести орендар.

Отже, для успішного укладання договору оренди важливо мати на увазі різні облікові аспекти, які допоможуть забезпечити захист прав та інтересів обох сторін.

Економічний зміст оренди полягає у тому, що орендар отримує право користуватися майном за певну плату протягом певного періоду часу, при цьому він не стає власником майна. Орендар може використовувати майно для виробництва товарів або послуг, для розміщення свого бізнесу, для проживання або для інших цілей.

Оренда майна є вигідною як для орендодавця, так і для орендаря. Орендодавець може заробити гроші на своєму майні, яке не використовується ним самим, а орендар може знизити витрати на придбання або будівництво власного майна, а також підвищити ефективність свого бізнесу, використовуючи в оренді спеціалізоване обладнання чи нерухомість.

Оренда також дозволяє орендареві зменшити ризик витрат, пов'язаних з володінням майном, такими як витрати на ремонт та обслуговування, а також зменшити ризик знецінення майна через зміни у ринковій ситуації або технологічних інновацій.

Економічний зміст оренди полягає також у тому, що вона може стимулювати розвиток ринку нерухомості та збільшення обігу капіталу, оскільки орендарі можуть використовувати залучені в оренду кошти на свої цілі, збільшуючи підприємницьку активність і оборот коштів.

Крім того, оренда може бути вигідною для бізнесів, які не мають достатньо засобів для придбання майна або не хочуть зв'язувати свій капітал у довгостроковому активі.

У контексті ринку нерухомості, оренда може бути вигідна для орендодавців, які не можуть продати своє майно через високу ціну або відсутність попиту на ринку. Оренда дозволяє їм отримувати прибуток від майна, не втрачаючи власності на нього.

Загалом, економічний зміст оренди полягає в тому, що вона дозволяє ефективно використовувати наявні ресурси, знижувати витрати на виробництво та збільшувати підприємницьку активність.

1.2 Організаційні особливості та види оренди

Оренда майна передбачає наявність двох сторін: орендодавця (власника майна) та орендаря (користувача майна). Організаційні особливості оренди визначаються угодою між цими двома сторонами та законодавством країни, де здійснюється оренда.

Оренда може бути укладена безпосередньо між орендодавцем та орендарем, або за участю посередника - агента, який допомагає знайти підходящий майно для оренди та укласти договір.

У договорі оренди зазвичай визначаються умови використання майна, термін оренди, плата за оренду, порядок передачі та повернення майна, відповідальність сторін за порушення умов договору та інші умови. Законодавство також може встановлювати обмеження на оренду окремих видів майна або у певних сферах діяльності.

Організаційні особливості оренди можуть також відрізнятися в залежності від типу майна, яке орендується. Так оренда нерухомості може вимагати проведення додаткових юридичних процедур, таких як реєстрування угоди про оренду в державному реєстрі, або проведення оцінки стану майна перед та після оренди.

У будь-якому випадку, відповідне знання законодавства та уміння укладати договори є важливими складовими успішної орендної угоди.

Також важливим аспектом організації оренди є розуміння прав та обов'язків сторін у разі виникнення спірних ситуацій. Наприклад, орендодавець має право перевіряти стан майна та його використання орендарем, а орендар має право вимагати від орендодавця забезпечення належного стану майна та його функціональності.

Також важливо враховувати ризики, пов'язані з орендою майна. Так може виникнути ситуація, коли орендар може не виконати своїх зобов'язань з оплати оренди, що може призвести до втрат для орендодавця. Тому перед укладанням

договору оренди важливо провести оцінку кредитного ризику орендаря та знайти способи зменшення ризиків невиклати орендної плати.

Окрім того, важливо мати чіткі умови договору щодо порядку повернення майна після закінчення терміну оренди. Так, у договорі повинні бути передбачені вимоги щодо стану майна, терміну повернення та порядку відшкодування шкоди, яку може заподіяти орендар майну.

Таким чином, успішна організація оренди майна потребує знань та дотримання законодавства, розуміння прав та обов'язків сторін, врахування ризиків та встановлення чітких умов договору.

Існує кілька видів оренди, зокрема:

1. Оренда нерухомості - це оренда будівель, приміщень, земельних ділянок та іншої нерухомості. Термін оренди може бути довгостроковим або короткостроковим, залежно від умов угоди.

2. Оренда транспорту - це оренда автомобілів, мотоциклів, велосипедів та інших транспортних засобів. Також може бути довгостроковою або короткостроковою.

3. Оренда обладнання - це оренда різноманітного обладнання, такого як виробниче обладнання, медичне обладнання, комп'ютерна техніка та інше.

4. Оренда виробничих приміщень - це оренда виробничих приміщень для ведення виробничої діяльності, такої як виробництво, складське господарство тощо.

5. Оренда меблів та побутової техніки - це оренда різноманітних меблів та побутової техніки, наприклад, холодильників, телевізорів, меблів для кухні та іншого домашнього приладдя.

Кожен вид оренди має свої особливості та вимоги до умов угоди. Також можуть бути встановлені певні обмеження на оренду окремих видів майна згідно з законодавством країни, де здійснюється оренда.

Враховуючи умови, згідно яких здійснюється передача у користування майна орендарю орендодавцем, оренду поділяють на операційну і фінансову (рис. 1.1).

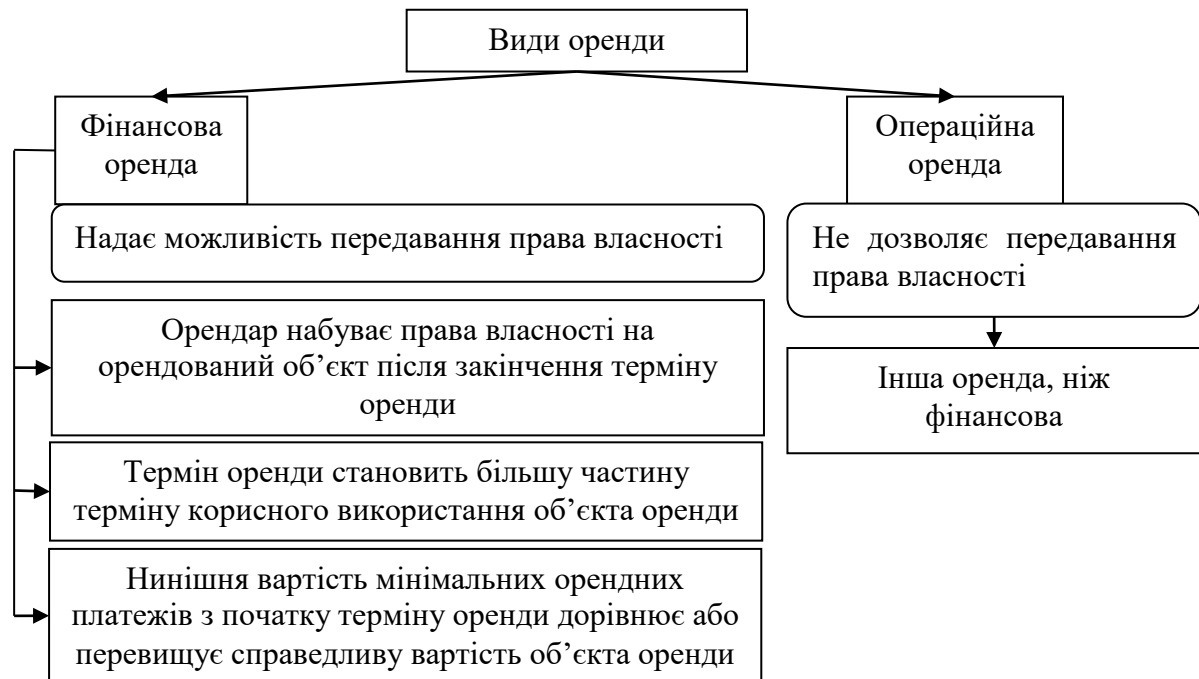


Рис. 1.1 Види оренди за НП(С)БО 14 «Оренда»

В основу цієї класифікації покладено у який спосіб ризику і вигоди, які пов'язані з правом власності на актив, будуть розділені між орендодавцем та орендарем.

Під ризиком розуміють збитки, які можливі внаслідок простою обладнання чи застарілої технології, а також недоотримання доходів, які очікувалися у зв'язку зі зміною економічних умов.

Під вигодами розуміють очікувану прибутковість операцій протягом терміну економічного використання активу, прибуток, який пов'язаний із зростанням вартості активу (дооцінка) чи надходження від реалізації активу за ліквідаційною вартістю. [10, с. 81-82]

Фінансова оренда – це оренда, яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, що пов'язані із правом володіння і користування активом. При чому право власності на даний актив може бути передане або непередане орендарю після закінчення терміну оренди.

У випадку, коли ризики та вигоди не передаються орендарю оренда визнається операційною. Тому, можна зробити висновок, що будь-яка оренда, окрім фінансової вважається операційною.

З метою розподілу оренди на операційну та фінансову національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 для визнання оренди фінансовою визначено ознаки, яким вона повинна відповідати:

1) право власності на орендований актив орендар набуває після закінчення терміну оренди. Терміном оренди є період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження дії цієї угоди, що повинен бути узгоджений на початку оренди;

2) орендар має намір та можливість придбати актив по ціні, яка є нижчою його справедливої вартості на дату придбання;

3) термін оренди становить більшу частину терміну корисного використання об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів із початку терміну оренди перевищує чи дорівнює справедливую вартість орендованого об'єкта;

5) актив, який орендується має особливий характер, що забезпечує його використання тільки орендарем без витрат на його модифікацію, модернізацію і дообладнання;

6) орендар має можливість продовжити оренду активу за плату, яка є значно меншою орендною платою, яка діє на ринку;

7) орендар може припинити оренду, з відшкодуванням втрат орендодавцю за її припинення.

У відповідності до цього початком терміну оренди є дата, яка настає раніше: дата підписання орендного договору або дата прийняття сторонами орендного договору зобов'язань, визначених основними положення орендного договору.

Зазначені вище критерії застосовуються до всіх видів основних засобів за виключенням землі. Земля має невизначений термін корисного використання. Отже, якщо право власності не переходить орендарю після закінчення терміну

оренди, як наслідок орендар не несе ризики і не може отримати всі вигоди від використання землі.

Тому, дану оренду розглядають як операційну, а плата за володіння землею розглядається як сплачену орендну плату авансом, яка амортизується протягом терміну оренди відповідно з характером забезпечення вигод орендаря.

Класифікацію оренди проводять на початку і обґрунтовують у спільному для обох сторін договорі. У відповідності до цього, необхідно, щоб орендодавець та орендар застосовували погоджені визначення.

Якщо в будь-який час орендодавець та орендар прийняли рішення про зміну положень орендного договору, які призводять до зміни класифікації оренди, переглянутий договір вважається новим протягом терміну його дії.

Однак зміни обставин чи оцінок не можуть бути підставою для перегляду класифікації оренди для її відображення в обліку.

Окрім того виділяють невідновну і відновну орендні угоди.

Невідновна орендна угода – орендна угода, згідно з якою орендарем на початку терміну оренди оплачено суму орендної плати, що забезпечує орендодавцю впевненість про те, що термін оренди буде продовжено чи орендна угода може бути розірвана лише:

- з дозволу орендодавця;
- якщо відбулася непередбачена подія;
- у випадку укладення нової угоди оренди того самого активу чи іншого аналогічного замість даного активу з тим самим орендодавцем. [10, с. 106-107]

Щодо орендодавця розрізняють наступні види фінансової оренди:

- пряму фінансову оренду;
- оренду типу продажу.

Пряма фінансова оренда – оренда при якій орендодавець (найчастіше спеціалізовані лізингові компанії чи банк) за дорученням клієнта купує за власні кошти (чи за рахунок кредитних коштів) обладнання (або інше майно) у постачальника, та передає його в оренду орендарю.

При цьому, відносини між лізинговою компанією чи банком оформляють договором купівлі-продажу, а з орендарем орендним договором (рис. 1.2).

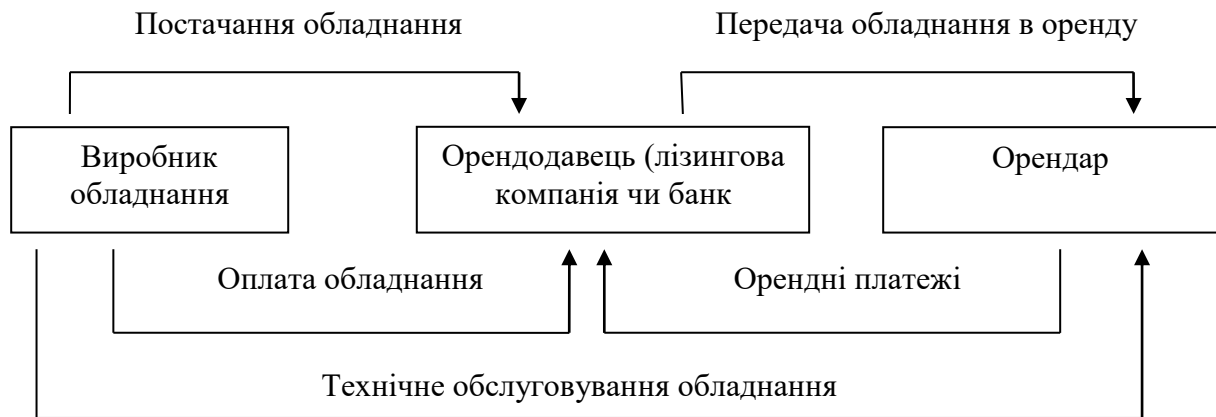


Рис. 1.2 Схема прямої фінансової оренди

Різновидом прямої фінансової оренди є оренда з залученням кредитних коштів – фінансова оренда в якій беруть участь три сторони: орендодавець, орендар, кредитор.

При застосуванні такого виду фінансової оренди орендодавець значну частину вартості придбаного обладнання сплачує за рахунок кредиту. Придбане обладнання орендодавець як заставу та передає його у фінансову оренду орендарю, яка не анулюється. Погашення кредиту орендарем здійснюється за рахунок отриманих орендних платежів, протягом терміну оренди.

Схематично відносини сторін, які пов'язані з даним видом фінансової оренди, відображено на рис. 1.3.

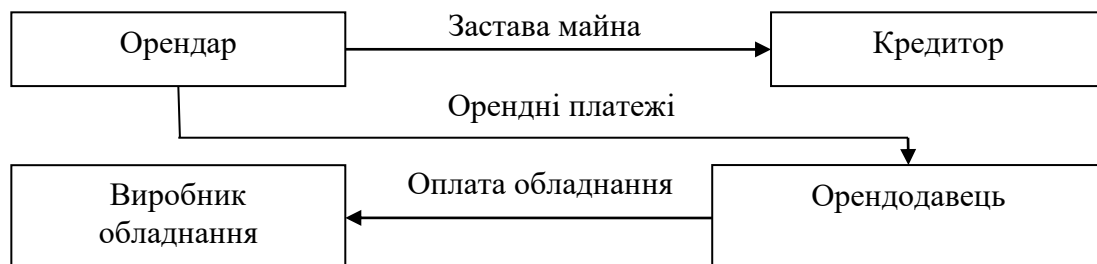


Рис. 1.3 Взаємозв'язок сторін при фінансовій оренді з залученням кредитних коштів

Відображення інвестицій в даний вид оренди орендодавцем здійснюється з вирахуванням суми кредиту і відповідних фінансових витрат, які будуть сплачені кредиту, та визначає фінансовий прибуток від оренди на підставі чистих інвестицій.

Оренда типу продажу – оренда, що передбачає реалізацію обладнання виробником або дилером через передачу обладнання в довгострокову оренду, тобто реалізацію у кредит з розтермінуванням оплати (рис. 1.4).

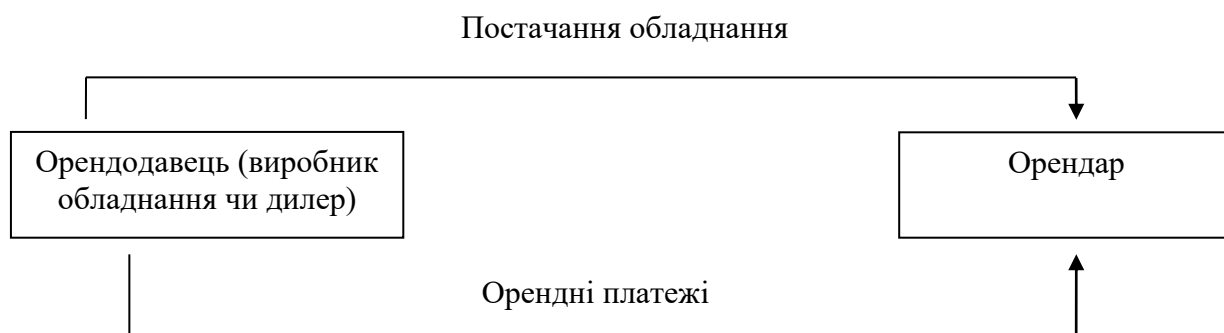


Рис. 1.4 Оренда типу продажу

Основною відмінністю оренди типу продажу від прямої фінансової оренди виступає валовий прибуток виробника, який одночасно є орендодавцем. За оренди типу продажу прибуток орендодавця має складові:

- прибуток від реалізації;
- фінансовий прибуток у вигляді відсотку протягом строку оренди.

Валовий прибуток буде дорівнювати різниці між доходом від реалізації і собівартістю обладнання наданого в оренду.

У кожного виду оренди є свої специфічні особливості та вимоги до умов угоди. Так, у випадку оренди транспорту можуть бути встановлені певні обмеження щодо місць, куди можна їздити з орендованим транспортом, а також щодо підтвердження права на керування транспортом. У разі оренди нерухомості можуть бути встановлені вимоги щодо страхування майна, утримання території та інші. Оренда обладнання може мати свої вимоги щодо технічного стану обладнання та умов його використання. Важливо пам'ятати,

що перед підписанням угоди про оренду майна необхідно детально ознайомитися з її умовами та забезпечити виконання всіх вимог.

1.3 Нормативне забезпечення обліку оренди

Ефективне правове регулювання орендних відносин є важливою умовою розвитку оренди майна.

До основних нормативно-правових актів, які здійснюють регулювання орендних операцій і орендних відносин, що виникають між суб'єктами оренди, відносять: Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна».

Основні положення, щодо орендних відносин, які встановлюються Господарським та Цивільним кодексами України наведено на рис. 1.5.

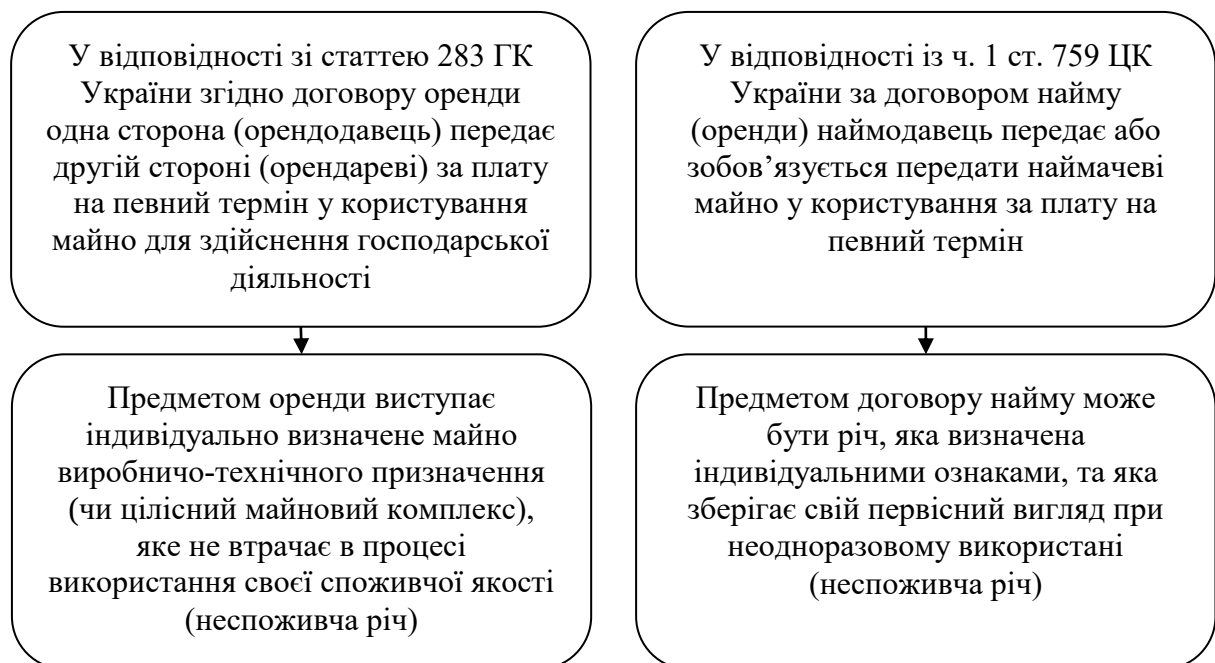


Рис. 1.5 Основні положення орендних відносин, які встановлюються Господарським та Цивільним кодексами України

Що стосується питання оренди земельних і водних об'єктів, їх регулюють Земельний і Водний кодекси України відповідно.

Окрім того, на організацію орендних відносин мають вплив і інші нормативні документи, зокрема: Закон України «Про оренду землі», Постанова КМУ «Деякі питання розрахунку орендної плати за державне майно».

Що стосується відображення в бухгалтерському обліку операцій оренди, вони визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

При дослідженні системи нормативно-правового забезпечення орендних відносин було виявлено відсутність єдиного системного підходу з боку держави щодо регулювання орендних відносин і пріоритетність їх розгляду з податкового погляду. Для узагальнення податкових наслідків операцій з оренди здійснимо їх систематизацію згідно Податкового кодексу України, що дозволило встановити:

- 1) незмінність виникнення податкових зобов'язань при наданні майна у операційну оренду;
- 2) ототожнення продажу та зворотного продажу відповідно операціям із надання майна в фінансову оренду та повернення об'єкта фінансового лізингу без придбання такого об'єкта;
- 3) особливості оподаткування операцій, коли у ролі орендодавця виступає орган державної влади (місцевого самоврядування);
- 4) оподаткування платежів оренди.

Створення відповідного правового забезпечення оренди виступає важливим завданням для забезпечення ефективного і збалансованого розвитку орендних відносин.

Розглянемо нормативно-правові акти, які врегульовують орендні відносини і облік оренди в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Правове регулювання орендних відносин

№ п/п	Документ	Зміст документу	Сфера застосування
1	2	3	4
1.	Господарський кодекс України від 16.01.2003 р №436-IV	Об'єктом оренди виступають: - державні і комунальні підприємства і їх структурні підрозділи; - нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення); - інше окреме індивідуально визначене майно	Визначає право суб'єктів господарювання розпоряджатись майном, яке їм належить, зокрема передавати його у оренду. Визначає об'єкти оренди
2.	Цивільний кодекс України від 19.06.2003 р. №980-IV	врегульовуються майнові відносини, засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників в тому числі й майнові відносини щодо надання майна у оренду	Визначає право фізичних осіб розпоряджатись власним майном, у тому числі надавати у оренду
3.	Земельний кодекс України від 25.10.2001р. №2768	Регулює правові відносини з приводу володіння землею і використання землі	Власники земельних ділянок мають право передавати її у оренду, заставу, спадщину
4.	Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI	Визначає порядок оподаткування операцій із залучення майна, об'єкти оподаткування, базу оподаткування, ставки	Регулює оподаткування операцій із залучення землі і майна
5.	Про оренду землі: Закон України від 2.10.03р. №1211-IV	Регулює правові відносини з питань оренди землі	Оренда земельних паїв регламентується п.3 ст.4 цього Закону
6.	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності у Україні	Організація бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
7.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 07.02.2013р. №73	Мета, склад та принципи підготовки фінансової звітності і вимоги до визнання та розкриття її елементів Визначає зміст та форму балансу (звіту про фінансовий стан) і загальні вимоги розкриття його статей. В статті «Основні засоби» наводиться вартість власних і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів та орендованих цілісних майнових комплексів	Облік власних і залучених на умовах фінансової оренди основних засобів

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
8.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000р. №92.	Визначення методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби	Облік власних і залучених на умовах фінансової оренди основних засобів
9.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. №181.	Визначення методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду активів	Визначає види оренди, порядок обліку орендних операцій у орендаря і орендодавця
10.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 07.11.03 р. № 617	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, і групу активів, які належать до вибуття у результаті операції продажу, та припинення діяльності і розкриття такої інформації в фінансовій звітності	Облік вибуття необоротних активів, з урахуванням тих, які перебувають в фінансовій оренді
11.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Міністерством фінансів України від 30.11.99 р. №291	Визначає синтетичні рахунки і субрахунки для відображення майна, капіталу, зобов'язань, витрат, доходів і фінансових результатів у системі фінансового обліку	Визначено, для обліку зобов'язань за нарахованою орендною платою призначено рахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». Орендовані активи відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
12.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Міністерством фінансів України від 30.11.1999р. №291	Встановлює призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Визначає кореспонденцію рахунків в тому числі за рахунками призначеними для обліку орендних операцій
13.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. №561	Визначають завдання обліку основних засобів, та їх класифікація, регламентують облік надходження основних засобів, облік основних засобів у оренді, облік амортизації, ремонту і поліпшення основних засобів, переоцінка і зменшення корисності основних засобів, облік вибуття основних засобів, облік незавершених капітальних інвестицій	Деталізує порядок ведення обліку основних засобів за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у тому числі орендованих
14.	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635	Підприємства самостійно у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) чи уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї	Формування облікової політики щодо обліку основних засобів, у тому числі орендованих
15.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р. №88	Встановлює порядок створення, прийняття та відображення у бухгалтерському обліку, та зберігання первинних документів	Визначено перелік та порядок оформлення первинних документів щодо операцій з оренди

Створення ефективної і уніфікованої системи законодавства виступає один з найвагоміших напрямків розвитку правової системи України, у зв'язку з

тим, що головне завдання законодавства є забезпечення координації дій суб'єктів господарювання, нормам, які регулюють договірні відносини у сфері господарювання.

Ефективність проведення орендних операцій і ступінь їх впливу на розвиток економіки в цілому значною мірою залежить від повноти правового регулювання, та можливості вживати заходи, що стосуються удосконалення правотворчої роботи і усунення суперечностей, які виникають у нормативно-правовому забезпеченні.

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВОЇ ТА ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

2.1 Облік операційної оренди у орендодавця та у орендаря

Особливістю операційної оренди є те, що майно, передане в операційну оренду продовжує залишатися власністю орендодавця і надалі обліковується на його балансі. В реєстрах аналітичного обліку орендодавця дані об'єкти виділяються у окрему групу, а в синтетичному обліку передача майна в оренду відображається на субрахунках до рахунку 10 «Основні засоби». Нарахування амортизації продовжує здійснювати орендодавець.

Орендар вартість майна отриманого в операційну оренду відображає на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» відповідно до акту приймання-передачі. Інформацію про доходи та витрати, які пов'язані з об'єктами операційної оренди розкривають у примітках до фінансової звітності.

На даному рахунку ведеться облік активів у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які отримані підприємством за умовами договору операційної оренди і обліковуються на балансі орендодавця

Збільшення сальдо рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» здійснюється при прийманні майна, яке отримано у операційну оренду, а зменшення – при поверненні їх орендодавцю і у випадку перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендований об'єкт на баланс.

Аналітичний облік орендованих об'єктів здійснюється за їх видами.

Слід зауважити, що у договорі оренди, врегульовуються тільки питання терміну оренди та орендної плати. Документом, яким здійснюється оформлення передачі об'єкта орендарю орендодавцем, та після завершення терміну оренди повернення об'єкта орендодавцю орендарем виступає Акт приймання-передачі основних засобів (додаток А).

У випадку коли основний засіб передається іншому підприємству (в оренду) акт складається у двох примірниках (для підприємства, що приймає та здає).

Відображення орендарем об'єкту операційної оренди на позабалансовому рахунку здійснюється за вартістю, що вказана в договорі оренди.

Витрати орендаря для поліпшення об'єкта операційної оренди (модифікація, модернізація, дообладнання, добудова, реконструкція), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, що очікувалися від використання об'єкта, відображаються орендарем як капітальні інвестиції в інші необоротні активи, і такі витрати амортизуються. [27, с. 81-82]

Належна орендна плата за користування об'єктом операційної оренди визнається витратами відповідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» із врахуванням способу отримання економічної вигоди, від використання об'єкта операційної оренди.

Орендна плата згідно актів виконаних робіт визнається витратами звітного періоду та відображається на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» чи 93 «Витрати на збут» в залежності від цілей оренди.

Витрати на оренду в обліку відображають за фактом нарахування орендної плати згідно договору. [50, с. 284-287]

Вартість та нарахування амортизації на об'єкт операційної оренди відображаються орендодавцем на рахунках першого класу «Необоротні активи».

Якщо для підприємства основним видом діяльності є надання майна в оренду, воно свої доходи обліковує у складі «Доходу від реалізації робіт та послуг» (рахунок 703), якщо ні то у складі «Операційний дохід» (рахунок 713).

Визнання витрат, що пов'язані із одержанням доходу від надання майна у оренду залежить від формування доходу.

Якщо дохід відносять до операційного, то у цьому випадку до витрат орендодавця будуть відносити амортизаційні нарахування, які

відображатимуться у дебеті рахунку 948 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з кредитом рахунку 131 «Знос основних засобів».

Коли ж воно формує дохід від реалізації послуг, до складу витрат будуть відноситись:

- амортизаційні відрахування;
- заробітна плата і нарахування на неї працівників, які безпосередньо пов'язані з наданням послуг оренди;
- вартість матеріалів, що використовуються для утримання майна в належному технологічному стані (якщо, це передбачено договором оренди);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані із отриманням доходу від операційної оренди.

Визнана сума витрат у цьому випадку обліковується на рахунку 23 «Виробництво».

В кінці місяця разом із визначенням доходу у вигляді нарахування орендної плати: Дт377 Кт703, відображають витрати Дт903 Кт23 і визначається фінансовий результат:

Дт791 Кт903;

Дт703 Кт791;

Дт791 Кт441 або Дт441 Кт791.

Необхідно зауважити, що відображати доходи й витрати за операціями операційної оренди необхідно:

- в відповідному звітному періоді, не залежно від того коли надійде орендна плата;
- в період ймовірного отримання економічної вигоди;
- якщо здійснено передоплату за оренду більше ніж як один звітний період (визначений договором оренди), дану суму відображатимуть на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» з подальшим визнанням доходу у звітному періоді (рахунок 703 або 713).

Витрати орендодавця, які пов'язані з підписанням договору про операційну оренду (комісійні винагороди та юридичні послуги) відносяться до

інших операційних витрат відповідного звітнього періоду, до якого вони належать.

Типову кореспонденцію рахунків з обліку операційної оренди наведено в таблиці 2.1. [27, с. 82-84]

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку операційної оренди

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Облік в орендодавця			
1.	Передано об'єкт основних засобів у оренду	10 (в оренді)	10
2.	Нарахована амортизація на об'єкт, що переданий в оренду	949	13
3.	Відображено витрати на оплату послуг посередників, які пов'язані з підписанням договору оренди	949	685
4.	Відображено суму ПДВ на вартість послуг посередників, які пов'язані з підписанням договору оренди	64	685
5.	Відображено належну до отримання суму орендної плати	377	713
6.	Відображено ПДВ із суми, належної до отримання суми орендної плати	713	64
7.	Надійшла орендна плата від орендаря	311	377
8.	Списано на фінансовий результат доходи від операційної оренди	713	791
9.	Списано на фінансовий результат витрати операційної діяльності	791	949
10.	Повернуто орендарем об'єкт основних засобів орендодавцю	10	10 (в оренді)
Облік в орендаря			
11.	Одержано в операційну оренду об'єкт основних засобів	01	х
12.	Нарахована належна до сплати орендодавцю сума орендної плати	23, 91, 92, 93, 94	685
13.	Відображено ПДВ на суму належної до оплати орендодавцю	64	685
14.	Перераховано орендодавцю суму орендної плати	685	311
15.	Повернуто орендований об'єкт орендодавцю	х	01

2.2 Облік фінансової оренди у орендодавця та у орендаря

Майно, передане у фінансову оренду, відноситься до майна орендаря. Одержане у фінансову оренду майно орендар відображає в обліку одночасно як актив та зобов'язання за найменшою оцінкою на початок оренди: справедливою вартістю чи теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Розрахунок теперішньої вартості мінімальних орендних платежів у першу чергу залежить від періоду сплати орендних платежів: в кінці чи на початку звітного періоду.

До загальної суми мінімальних орендних платежів (МОП) включаються два елементи:

- вартість об'єкта оренди (ВО);
- фінансові витрати орендаря (ФВ), які є платою за користування об'єктом протягом строку оренди.

Різниця, що виникає між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він відображається в бухгалтерському обліку орендаря на початку фінансової оренди, визнається фінансовими витратами орендаря та відображається в обліку та звітності тільки в сумі, яка відноситься до звітного періоду.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів розраховується за формулою 2.1, 2.2:

- 1) коли орендні платежі сплачуються на початку звітного періоду: [4, с. 261-262]

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

де ТВА – теперішня вартість мінімальних орендних платежів;

A – сума мінімального орендного платежу, яка сплачується регулярно (ануїтет);

n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i – ставка відсотка для вказаного періоду.

- 2) коли орендні платежі сплачуються в кінці звітного періоду:

$$ТВА = A \times \left[\left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) \div i \right], \quad (2.2)$$

Фінансові витрати розподіляються між звітними періодами протягом терміну оренди із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Якщо у договорі фінансової оренди не визначена орендна ставка відсотка, теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та розподіл фінансових витрат орендарем здійснюється із застосуванням ставки відсотка на можливі позики орендаря.

У цьому випадку суму фінансових витрат розраховують за формулою 2.3:

$$\Phi B_3 = Z_{\Phi 0} \times C_B, \quad (2.3)$$

де $Z_{\Phi 0}$ – залишок зобов'язань із фінансової оренди на початок звітного періоду;

C_B – ставка відсотка на початок оренди (тобто орендна ставка відсотка або ставка відсотка на можливі позики орендаря).

Узагальнення інформації за розрахунками із орендодавцями за об'єкти, які передані за умовами довгострокової оренди призначено рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди». Даний рахунок має субрахунки:

531 «Зобов'язання з фінансової оренди»;

532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів».

По кредиту рахунку 53 відображається нарахування заборгованості за одержані об'єкти, на умовах довгострокової оренди, перед орендодавцем, по дебету – повернення, погашення, переведення до поточних зобов'язань, списання та ін. [27, с. 84-85]

Майно, що передане в фінансову оренду відображається за дебетом рахунку 10 з використанням відповідного субрахунку та кредитом рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди».

Аналітичний облік здійснюється ведеться у розрізі орендодавців та об'єктів оренди.

Витрати орендаря на покращення об'єкта фінансової оренди, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, що очікувалися від використання об'єкта оренди, відображаються в обліку як капітальні інвестиції, які відносяться до вартості об'єкта фінансової оренди. [27, с. 85]

Нарахування амортизації здійснюється орендарем, протягом періоду його очікуваного використання. Періодом використання майна одержаного у фінансову оренду є строк корисного використання при умові переходу права власності на майно до орендаря чи коротший період – термін оренди чи строк корисного використання у випадку якщо після закінчення оренди не передбачено переходу права власності на орендоване майно. Метод, який орендар застосовує для нарахування амортизації він обирає самостійно з дотриманням вимог НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Отже, нарахування амортизації об'єкта орендар здійснює тим самим методом, що й на аналогічні за призначенням власні об'єкти.

Орендодавець надане майно у фінансову оренду відображає в обліку як дебіторську заборгованість у сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості з вирахуванням фінансового доходу. Залишкова вартість майна, що передане у фінансову оренду виключається із балансу орендодавця та відображається як інші витрати. Фінансовим доходом орендодавця виступає різниця між сумою мінімальних орендних платежів й негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта і теперішньою вартістю, яка визначена відсотком орендної ставки.

Якщо орендодавець не виступає виробником об'єкта оренди, то переданий у оренду об'єкт відображається операцією реалізації необоротних активів. У цьому випадку, дебіторська заборгованість орендаря (ДЗО), яка відображається в бухгалтерському обліку орендодавця розраховується (формула 2.4):

$$\text{ДЗО} = (\text{МОП} + \text{НЛВ}) - \text{ФД}, \quad (2.4)$$

де МОП – мінімальні орендні платежі;

НЛВ – негарантована ліквідаційна вартість;

ФД – фінансовий дохід.

Загальна сума фінансового доходу орендодавця дорівнює (формула 2.5):

$$\text{ФД} = (\text{МОП} + \text{НЛВ}) - (\text{ТВ}_{\text{МОП}} + \text{ТВ}_{\text{НЛВ}}), \quad (2.5)$$

де $\text{ТВ}_{\text{МОП}}$ – теперішня вартість МОП;

$\text{ТВ}_{\text{НЛВ}}$ – теперішня вартість НЛВ.

Фінансовий дохід розподіляється між звітними періодами протягом терміну оренди за допомогою орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду (формула 2.6).

$$\text{ФД}_3 = \text{ДЗО}_\Pi \times \text{С}_\text{В}, \quad (2.6)$$

де ФД_3 – фінансовий дохід орендаря у звітному періоді;

ДЗО_Π – залишок ДЗО на початок звітного періоду;

$\text{С}_\text{В}$ – орендна ставка відсотка.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом терміну фінансової оренди змінюється, якщо зменшується негарантована ліквідаційна вартість об'єкта оренди.

Отже, орендодавець розраховує результат двох операцій:

Перша, фінансовий дохід від операції фінансової оренди Дт311 «Поточні рахунки у національній валюті» Кт733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Друга, дохід від реалізації необоротних активів та списання об'єкта фінансової оренди Дт161 Кт742 та списання об'єкту з балансу Дт972 Кт10. [50, с. 290-292]

Коли у ролі орендодавця виступає виробник об'єкта фінансової оренди, дебіторська заборгованість орендаря визначається як сума доходу від реалізації готової продукції та теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди з одночасним визнанням доходу від реалізації готової продукції. Дохід виробника визначається за найменшою з двох оцінок:

справедливою вартістю об'єкта чи теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка розраховується за ринковою ставкою відсотка.

Собівартістю реалізованого об'єкта фінансової оренди визнається його балансова вартість за мінусом теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості, що призводить до збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

Сума мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди мінус теперішня вартість визнається фінансовим доходом виробника-орендодавця об'єкта фінансової оренди.

Витрати орендодавця, що пов'язані з укладанням договору фінансової оренди визнаються іншими витратами звітного періоду, у якому вони виникли.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з фінансової оренди наведена в таблиці 2.2. [27, с. 86-89]

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з фінансової оренди

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Облік в орендодавця			
1.	Відображено балансову вартість об'єкта, що переданий у фінансову оренду	972	10
2.	Нарахована заборгованість орендаря за об'єкт, що переданий у фінансову оренду	161	742
3.	Відображено суму частини вартості орендованого об'єкта, яка підлягає відшкодуванню орендарем в кінці чергового періоду її погашення	377	161
4.	Відображено заборгованість орендаря зі сплати відсотків, що виникає в кінці чергового періоду за користування майном, яке передане у фінансову оренду	373	733
5.	Отримано кошти від орендаря в оплату вартості об'єкта фінансової оренди і відсотків за користування майном, що передане у фінансову оренду	311	377, 373
6.	Списано на фінансовий результат виручку за об'єкт переданий у фінансову оренду	742	793
7.	Списано на фінансовий результат відсотки за користування орендарем майном фінансової оренди	733	792
8.	Відображено ПДВ на суму нарахованих доходів від передачі об'єкта в фінансову оренду	64	742
9.	Списано на фінансовий результат балансову вартість об'єкта фінансової оренди	793	972

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
Облік в орендаря			
10.	Ведемо до складу активів об'єкт отриманий у фінансову оренду	10	531
11.	Відображено ПДВ на суму належну до сплати орендодавцю	64	531
12.	Нарахована амортизація на об'єкт фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	131
13.	Нарахована належна до сплати в кінці кожного періоду сума частини вартості об'єкта фінансової оренди	531	611
14.	Відображено заборгованість із відсотків за користування об'єктом фінансової оренди	952	684
15.	Погашена заборгованість перед орендодавцем з фінансової оренди	611, 684	311
16.	Списано на фінансовий результат витрати, які пов'язані з орендою об'єкта	792	952

2.3 Відображення операцій з фінансової та операційної оренди у фінансовій звітності орендодавця та орендаря

В залежності від виду оренди, вона по різному знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємства. Крім того, впливає також і те, якою стороною відповідно до договору оренди виступає підприємство.

У балансі орендаря оренда відображається шляхом визнання:

- 1) зобов'язань з оренди;
- 2) активу з правом користування протягом терміну оренди.

У звіті про фінансові результати до витрат звітного періоду відносять:

- 1) витрати на амортизацію активу;
- 2) фінансові витрати (відсотки) орендних зобов'язань.

Загальні вимоги НП(С)БО 14, що стосуються відображення у фінансових звітах орендаря і орендодавця операцій операційної оренди наведено у додатку Б.

У примітках до фінансової звітності орендаря наводиться така інформація, яка стосується фінансової оренди:

1) первісна (переоцінена) вартість та знос орендованих активів у відповідності до їх класифікаційних груп на дату балансу;

2) загальна сума мінімальних орендних платежів і їхня теперішня вартість на дату балансу для кожного із таких термінів оренди:

до одного року;

від одного до п'яти років;

більше п'яти років;

3) непередбачена орендна плата, що включена в звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів);

4) сума майбутніх мінімальних орендних платежів, що на дату балансу передбачено одержати за договорами невідмовної суборенди;

5) стислі дані щодо чинних договорів оренди, а саме:

показники, що використовуються при розрахунку непередбаченої орендної плати;

наявність і умови вибору між поновленням договору оренди або придбанням активу і застереження щодо зміни цін;

обмеження, що визначені договорами оренди.

Що стосується операційної оренди то в примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію:

1) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного із таких термінів оренди:

до одного року;

від одного до п'яти років;

більше п'яти років;

2) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, що передбачено одержати згідно договорів невідмовної суборенди;

3) орендні платежі і платежі із суборенди за звітний період із виділенням сум мінімальних орендних платежів та непередбаченої орендної плати згідно договорів невідмовної оренди і суборенди;

4) здійснені орендні платежі, що визнаються витратами;

5) стислі дані про діючі договори оренди, а саме:

показники, що використовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

наявність і умови вибору між поновленням договору оренди чи придбанням активу та застереження щодо зміни цін;

обмеження, які передбачаються договорами оренди.

У балансі орендодавця оренда відображається шляхом визнання:

дебіторської заборгованості з оренди.

У звіті про фінансові результати до доходів звітного періоду відносять:

1) дохід від реалізації необоротних активів та списання об'єкта фінансової оренди;

2) фінансові доходи (відсотки) орендних зобов'язань.

Орендодавець в примітках до фінансової звітності наводить інформацію стосовно фінансової оренди:

1) валові інвестиції у оренду і теперішню вартість мінімальних орендних платежів, які підлягають отриманню на дату балансу для кожного із таких термінів оренди:

до одного року;

від одного до п'яти років;

більше п'яти років;

2) суму фінансового доходу на дату балансу, яка підлягає одержанню;

3) стислі дані про діючі договори оренди, а саме:

показники, що використовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

обмеження, що передбачені договорами оренди;

4) негарантовану ліквідаційну вартість згідно діючих договорів оренди;

5) непередбачену орендну плату, яка в звітному періоді включається до складу фінансового доходу (витрат).

Орендодавці-виробники чи орендодавці-дилери також наводять інформацію що стосується суми резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів.

Щодо операційної оренди, то в примітках до фінансової звітності орендодавця знаходиться своє відображення наступна інформація:

1) первісна (переоцінена) вартість та знос об'єктів операційної оренди на дату балансу згідно їх класифікаційних груп;

2) сума майбутніх мінімальних орендних платежів згідно договорів невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою і окремо для кожного з термінів оренди:

до одного року;

від одного до п'яти років;

більше п'яти років;

3) непередбачена орендна плата, що підлягає включенню в звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат);

4) стислі дані про діючі договори оренди, а саме:

показники, що використовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

обмеження, що передбачаються договорами оренди.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ТА ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ НА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНІ ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Сучасні підходи до методики аналізу орендних операцій підприємства

Практичний досвід управління підприємством сьогодні визначає доцільність здійснювати як кількісний так і якісний аналіз показників щодо оцінки орендних операцій. Тому, виникає необхідність проводити комплексний аналіз орендних операцій в підприємствах. Комплексний аналіз можна умовно розділити на п'ять етапів аналізу, які функціонально пов'язаних між собою (рис. 3.1).

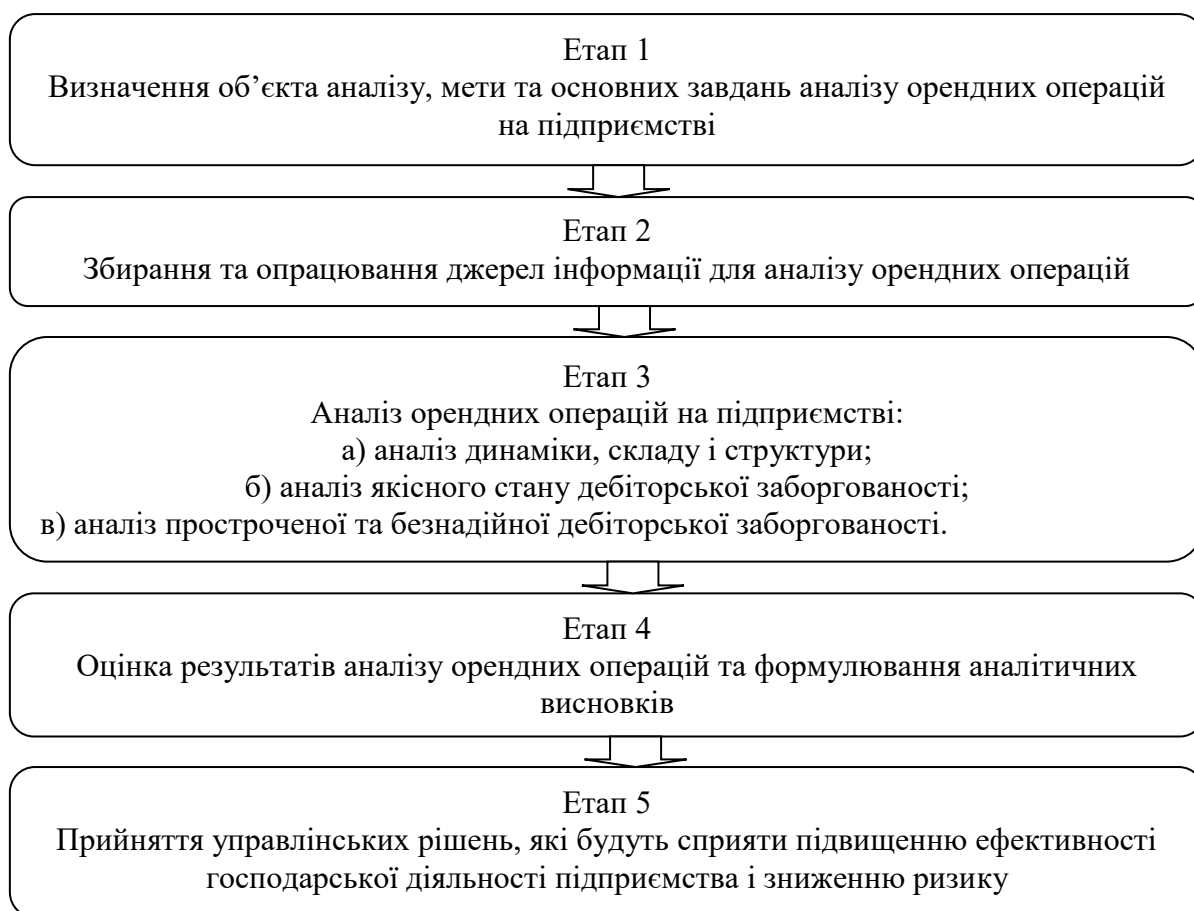


Рис. 3.1 Етапи комплексного аналізу орендних операцій на підприємстві

Першим етапом при формуванні методики аналізу орендних операцій, є визначення мети аналізу та формування завдань, вирішення яких необхідне для досягнення мети.

Завданнями, які виставляються при проведенні аналізу орендної діяльності є: вивчення змісту орендних договорів, обґрунтування розрахунків орендних платежів, а також визначення ефективності орендних операцій у орендодавця та орендаря.

Наступним етапом організації аналізу – визначення джерел даних, на базі яких буде здійснюватись аналіз.

Для організації оптимальної аналітичної роботи необхідно дбати не тільки про повноту і достовірність інформаційного забезпечення, але також про систематизацію джерел, що використовуються для неї. Насамперед, інформаційну базу доцільно б було структурувати із застосуванням модульного принципу, іншими словами визначити можливі джерела інформації.

Інформаційне забезпечення в залежності від ролі в процесі здійснення аналізу можна згрупувати за групами:

1) регулююча інформація – положення, на підставі яких здійснюються орендні операції. Працівнику аналітичної служби необхідно брати до уваги регулюючу інформацію міжнародного, регіонального рівнів, рівня окремого підприємства та галузі. У зв'язку з тим, що договори оренди зазвичай укладаються на тривалий період часу, також важливо враховувати можливі зміни податкового та митного законодавства;

2) допоміжна інформація – дані, які необхідні працівнику аналітичної служби для здійснення оцінки зовнішнього бізнес-середовища, а також здійсненого нею впливу на здійснені орендні відносини та заплановані орендні відносини;

3) інформація, що безпосередньо аналізується – вихідні дані для проведення аналізу орендних операцій.

Аналіз окремої орендної операції передбачає насамперед ознайомлення з договором оренди, страхування та іншими договорами, на основі яких

здійснюється дана операція. Договори містять інформацію стосовно предмету, суб'єкту, умов договору: терміну, вартості майна, порядок розрахунків, обов'язки сторін договору та інше.

Кожна господарська операція у процесі виконання орендного договору оформляється первинними документами. До них зокрема належать касові ордери, платіжні доручення, якими оформляють розрахунки за орендними операціями, акти приймання-передачі основних засобів, акти при виявленні дефектів устаткування та інші. Основним джерелом, що дозволяє здійснювати аналіз процесу використання орендованого майна, виступають форми відповідної первинної облікової документації з обліку майна.

Вартісні показники, які характеризують процес здійснення договору з моменту укладання по теперішній час, включаючи початкову вартість орендованого майна, суми накопиченої амортизації, суми витрат на ремонт орендованого майна, суми орендних платежів, розмір заборгованості за орендними платежами, розмір гарантій згідно договору оренди та інші, можна отримати, оцінивши дані аналітичного обліку орендодавця та орендаря. Отже, первинні документи та дані аналітичного обліку суб'єктів орендного договору можна визнати змістовними джерелами інформації, що необхідна в процесі аналізу орендних операцій.

Вивчення показників, які відображені у формах фінансової та статистичної звітності є одним із основних способів отримання інформації про діяльність орендодавця та орендаря.

В даний час, на жаль, на підставі наведених у формі фінансової звітності даних, які характеризують договори оренди, зробити висновок про ефективність чи неефективність орендної угоди важко. Баланс орендодавця надає тільки інформацію про залишкову вартість майна, переданого у оренду. Звіт про фінансові результати дозволяє зробити висновок про ефективність орендної діяльності тільки у випадку, коли вона є основним видом діяльності підприємства-орендодавця чи окремо наводиться розшифровка доходів та витрат із виділенням доходів та витрат за орендною діяльністю. Баланс

орендаря вказує лише вартість предмета оренди при його обліку на балансі орендодавця.

Третій етап комплексного аналізу орендних операцій є найбільш об'ємний, трудомісткий та відрізняється для орендодавця та орендаря.

Так орендодавець буде проводити оцінку стану дебіторської заборгованості за орендними операціями, в той час орендар – оцінку стану кредиторської заборгованості.

У найзагальнішому вигляді динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості за орендними платежами можна оцінити за допомогою проведення горизонтального та вертикального аналізу внутрішньої звітності підприємства, вона застосовується для потреб підприємства.

Отже, визначається питома вага дебіторської чи кредиторської заборгованості за орендними операціями у загальній сумі дебіторської чи кредиторської заборгованості підприємства відповідно. Після цього, визначаються абсолютні та відносні показники зміни заборгованостей у порівнянні до попереднього періоду.

Окрім того, можна визначити частку кожного учасника орендних операцій у загальній сумі дебіторської чи кредиторської заборгованості відповідно, та провести оцінку її динаміки.

Порівняння показників, дає можливість зробити висновок чи поліпшився чи навпаки погіршився стан розрахунків.

Проводячи аналіз дебіторської чи кредиторської заборгованості, необхідно проаналізувати причини виникнення кожного з видів заборгованості, враховуючи конкретну ситуацію надання чи отримання майна у оренду.

На четвертому етапі аналізу орендних операцій результати досліджень необхідно узагальнити і систематизувати. Сформувані відповідні висновки щодо стану орендних операцій на підприємстві. А також розробити заходи, які дозволять покращити фінансовий стан підприємства.

На завершальному етапі необхідно прийняти управлінські рішення, що призведуть до підвищення ефективності господарської діяльності підприємства та зниження ризиків.

Отже, саме комплексний аналіз орендних операцій у системі управління підприємством буде оптимальним. Він дозволить оцінити реальний стан орендних операцій підприємства. Виявити «вузькі місця», які стосуються управління орендними операціями.

3.2 Порівняльний аналіз економічної ефективності фінансової та операційної оренди

Порівняння фінансової та операційної оренди проведемо за наступними ознаками:

- вплив на баланс;
- вплив на фінансовий результат;
- вплив на грошовий потік.

Операційній оренда не впливає на зміну балансу, на його зміну впливає тільки фінансова оренда, так як при ній відбувається збільшення активів, та зобов'язань на поточну вартість орендних платежів на початку. Необхідно також звернути увагу на те, що актив амортизується за ставкою, що відрізняється від норми амортизації зобов'язань. Ці значення можуть бути рівними тільки на момент початку та закінчення договору оренди.

Що стосується впливу на фінансовий результат, то при фінансовій оренді операційний дохід вищий у порівнянні з операційною. Це насамперед, пов'язано з тим, що витрати на амортизацію при фінансовій оренді, нижчі орендних платежів. Проте чистий прибуток навпаки у перші роки нижчий при фінансовій оренді у порівнянні з операційною.

Щодо грошового потоку, то при операційній оренді загальний грошовий платіж зменшує грошовий потік від здійснених операцій підприємства. При

фінансовій оренді частина орендної плати, яка включає плату за основним боргом, зменшує грошові потоки від фінансової діяльності.

Отже, основними відмінностями, економічної ефективності фінансової та операційної оренд є:

Чистий прибуток буде вищим за операційною орендою у перші роки, оскільки сума амортизації і процентних витрат буде вища при фінансовій оренді. В процесі оренди ситуація буде змінюватися у зворотній бік, тобто економічно вигіднішою ставатиме фінансова оренда. Проте, загальний чистий прибуток, який можна отримати за весь термін оренди складатиме однакову величину при операційній та фінансовій оренді.

Операційний прибуток вищий при фінансовій оренді, оскільки частина орендної плати є виплатою відсотків, і це призводить до зниження операційного прибутку у звіті про фінансові результати; проте, весь орендний платіж визначається вище операційного прибутку при операційній оренді.

У таблиці 3.1 наведено узагальнену порівняльну характеристику фінансової та операційної оренди за основними критеріями впливу на фінансову звітність підприємства.

Таблиця 3.1

Порівняння фінансової оренди та операційної оренди

Критерії	Фінансова оренда	Операційна оренда
1	2	3
Вплив на звіт про фінансові результати	Сума накопиченого зносу необоротних активів та відсотки за боргове фінансування знаходять своє відображення у звіті	Тільки орендні платежі – як витрати знаходять відображення у звіті
Вплив на баланс	Первісна вартість оренди платежів або справедлива вартість необоротних активів відображаються у балансі (залежно від того, що нижче). Отже активи збільшуються в міру капіталізації, а зобов'язання збільшуються в міру додавання боргового фінансування	На баланс не впливає, оскільки орендна плати є суто витратами

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Вплив на звіт про рух грошових коштів	Амортизація та відсотки зменшують прибуток, а отже, у перші роки сплачуються нижчі податки. На рух грошових коштів від фінансової діяльності впливає боргове фінансування та виплата основної суми боргу, що використовується для фінансування оренди	Оскільки лише орендні платежі є частиною звіту про прибутки та збитки, податки вищі, тому вони зменшують фінансовий потік, а орендні платежі складають частину фінансового потоку замість грошових потоків від фінансування
Позабалансове фінансування	Оскільки актив відображається у балансі та створюється боргове зобов'язання, такі співвідношення, як рентабельність активу та відношення боргу до власного капіталу, виглядають меншими та можуть означати недостатню ефективність або нижчу платоспроможність	Оскільки жоден актив не відображається у балансі та не створюється боргове зобов'язання, такі співвідношення, як коефіцієнт рентабельності активів та відношення боргу до власного капіталу, є вищими
Ризик застаріння	Наприкінці періоду оренди право власності на актив передається орендарю, тому також передається ризик застаріння, і якщо є якісь технологічні інновації, які роблять актив застарілим до того часу, орендар затримується на цьому. Отже, цей ризик є низьким для орендодавця та високим для орендаря	В кінці періоду оренди актив повертається орендодавцю, тому ризик застаріння є низьким для орендаря та високим для орендодавця
Аналіз коефіцієнта	• Нижчі коефіцієнти обороту поточних активів • Нижчий оборотний капітал • Нижча рентабельність активів та власного капіталу • Вищі співвідношення боргу до власного капіталу та активів	• Вищі коефіцієнти поточної та оборотної власності; • Вищий оборотний капітал • Вища рентабельність активів та власного капіталу • Зниження співвідношення боргу до власного капіталу та активів

Отже, при фінансовій оренді зміни у звіт про фінансові результати знаходять своє відображення як суми накопиченого зносу необоротних активів та відсотків за боргове фінансування, тоді як при операційній оренді знаходять своє відображення у звіті тільки орендні платежі – як витрати.

При фінансовій оренді первісна вартість оренди платежів або справедлива вартість необоротних активів відображаються у балансі (залежно від того, що нижче). Отже активи збільшуються в міру капіталізації, а зобов'язання

збільшуються в міру додавання боргового фінансування. Операційна оренда на баланс не впливає, оскільки орендні плати є суто витратами.

Амортизація та відсотки зменшують прибуток, а отже, це призводить до того, що у перші роки сплачуються нижчі податки. На рух грошових коштів від фінансової діяльності впливає боргове фінансування та виплата основної суми боргу, що використовується для фінансування оренди. Оскільки лише орендні платежі є частиною звіту про прибутки та збитки, податки вищі, тому вони зменшують фінансовий потік, а орендні платежі складають частину фінансового потоку замість грошових потоків від фінансування.

Так як, при фінансовій оренді актив відображається у балансі та створюється боргове зобов'язання, такі співвідношення, як рентабельність активу та відношення боргу до власного капіталу, виглядають меншими та можуть означати недостатню ефективність або нижчу платоспроможність підприємства. При операційній оренді актив не відображається у балансі та не створюється боргове зобов'язання, такі співвідношення, як коефіцієнт рентабельності активів та відношення боргу до власного капіталу, є вищими та показують більшу платоспроможність підприємства.

Ще одним критерієм порівняння виступає ризик застаріння. При фінансовій оренді наприкінці дії оренди право власності на актив передається орендарю, а також йому передається ризик застаріння, і якщо є якісь технологічні інновації, які роблять актив застарілим до того часу, орендар отримує актив, що потребує модернізації та реконструкції. Отже, цей ризик є низьким для орендодавця та високим для орендаря. При операційній оренді в кінці дії оренди актив повертається орендодавцю, тому ризик застаріння є низьким для орендаря та високим для орендодавця.

Так при фінансовій оренді у орендодавця будуть мати місце:

- Нижчі коефіцієнти обороту поточних активів
- Нижчий оборотний капітал
- Нижча рентабельність активів та власного капіталу

У орендаря при фінансовій оренді спостерігатимуться:

- Вищі коефіцієнти обороту поточних активів;
- Вищий оборотний капітал;
- Вища рентабельність активів та власного капіталу.

Зважаючи на те, що коефіцієнт боргу до власного капіталу вимірює борг підприємства відносно вартості його чистих активів, його найчастіше використовують для оцінювання того, наскільки підприємство бере на себе борг як засіб залучення своїх активів. Високе співвідношення боргу / власного капіталу часто пов'язане з високим ризиком; це означає, що підприємство агресивно фінансує своє зростання за рахунок боргу. Так при фінансовій оренді співвідношення боргу до власного капіталу та активів збільшується, і навпаки спостерігається зниження співвідношення боргу до власного капіталу та активів при операційній оренді.

3.3 Перспективні напрямки удосконалення обліково-аналітичного забезпечення оренди у орендодавця та орендаря

Необхідність у організації ефективного обліково-аналітичного процесу орендних відносин насамперед обумовлена наступними чинниками:

- оренді належить важлива роль при реформуванні відносин власності, збільшенні ефективності застосування основних засобів і забезпеченні розвитку підприємництва;
- удосконалення методики розрахунку орендної плати, адаптація рівня орендних ставок до ринкових реалій збільшить ріст підприємницької діяльності;
- правильність обліку і документування витрат орендодавцем і орендарем, що безпосередньо впливає на рівень обґрунтованості орендних платежів, визначення диференційованої шкали орендної плати.

Беручи до уваги перераховані чинники виникають різні способи організації обліково-аналітичного процесу.

Організація системи обліково-аналітичного забезпечення орендних відносин на підприємстві передбачає (рис. 3.2):



Рис. 3.2. Організація системи обліково-аналітичного забезпечення орендних відносин на підприємстві

– розробку елементів облікової політики стосовно орендних відносин в орендодавця і орендаря;

– розробку методики аналізу ефективності орендних відносин, беручи до уваги специфіку діяльності підприємства, особливості організаційної структури;

– розробку форм внутрішньої звітності орендодавця, які відображатимуть показники ефективності орендних відносин, своєчасності розрахунків орендаря, наявності заборгованості з орендної плати.

Обліково-аналітичне забезпечення орендних відносин, дає можливість виконувати управління орендними операціями, надаючи керівництву повну і достовірну інформацію щодо господарських процесів орендних операцій.

Правильно побудована система обліково-аналітичного забезпечення управління орендними відносинами підприємства забезпечує зростання обсягів послуг оренди, підвищення ефективності управління нею і її організації, зменшення витрат, покращення якості розрахунку орендних платежів.

Обліку орендних операцій притаманна особливість, яка полягає у тому, що фактично здійснюється рух майна, проте склад власних активів залишається незмінним як в орендодавця, так і в орендаря. Об'єкт, що знаходиться в користуванні орендаря, продовжує відображатися в складі майна, що належить орендодавцю. Це призводить до виникає ситуація, коли фактично об'єкт відсутній на підприємстві, проте в обліку він наявний. Тому, необхідно розділити майно залежно від його розміщення на те, що безпосередньо використовується підприємством, та майно, яке знаходиться в оренді.

Оскільки діюча методика обліку не дає можливості відстежувати реальну структуру власного майна орендодавця, доцільно ввести рахунок, який забезпечить відображення операцій в обліку щодо орендованого майна у відповідності з умовами господарювання, своєчасне одержання і аналіз необхідної інформації керівництвом.

Для цього, науковцями пропонується застосування субрахунку 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді», який дозволить у обліку виділити ті об'єкти, що знаходяться у оренді і фактично відсутні на підприємстві. Окрім того, до рахунку доцільно запровадити аналітичні субрахунки, що відповідатимуть видам орендованого майна.

Облік об'єктів, що передані у оренду, із застосуванням субрахунку 185 доцільно вести за справедливою вартістю. Таким чином, необхідно здійснювати переоцінку при переведенні об'єктів зі складу необоротних активів, які використовуються безпосередньо орендодавцем і обліковуються на відповідних рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції», до складу майна яке знаходиться у оренді.

Окрім того, доречність обліку об'єктів, переданих в оренду, із застосуванням субрахунку також підтверджується і вимогами міжнародних

стандартів фінансової звітності, у відповідності до яких необхідно групувати ресурси, що мають схожі характеристики та розділяти ресурси з різними характеристиками.

Для відображення в обліку амортизації майна, що знаходиться в оренді також пропонується увести субрахунок 136 «Амортизація необоротних матеріальних активів в оренді», з системою аналітичних субрахунків, що відповідатимуть субрахунку 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді». Тому, при передачі об'єктів в оренду суми накопиченої амортизації необхідно переводити із субрахунків рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» у кредит субрахунку 136.

Після закінчення строку оренди необхідно відображувати зворотне переведення об'єкта і його амортизації з однієї аналітичної групи в іншу.

Для побудови ефективної організації аналітичного обліку об'єктів, що прийняті в оренду, орендарю до рахунку 01 пропонується застосовувати систему субрахунків, яка буде аналогічною до рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і 15 «Капітальні інвестиції».

Це дозволить аналітичний облік орендованих об'єктів вести за кожним об'єктом окремо, та за напрямом його використання. Адже напрям використання об'єкта оренди, визначає вид витрат, до якого належатимуть нараховані орендні платежі, витрати з утримання та експлуатації об'єктів.

Отже, запропонована система субрахунків для накопичення і узагальнення інформації про основні об'єкти обліку у орендодавця та орендаря дозволить дотримуватись підприємствам принципу суттєвості при формуванні облікової політики.

Беручи до уваги процес уніфікації національної облікової системи з міжнародними обліковими вимогами, удосконалення теоретичних і методичних аспектів обліку орендних операцій є одним із перспективних напрямів розвитку методики їх обліку з урахуванням змін, які визначаються МСФЗ 16 «Оренда».

Як і будь-який процес, оцінка ефективності орендних операцій має базуватися на певних принципах. Взявши за основу принципи оцінки

ефективності інвестиційних проектів, можна спроектувати їх для оренди (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Принципи оцінки ефективності орендних операцій

Принципи	Зміст
Специфічності проекту	визначає зміст конкретних показників ефективності, враховує особливості організаційно-економічного механізму орендних операцій;
Розбіжності інтересів	впливає на наявність кількох учасників орендного процесу і відображає необхідність оцінки ефективності орендного проекту з позиції кожного учасника;
Динамічності	означає, що структура і характеристики об'єкту не залишаються постійними, а змінюються в часі, тому необхідно досліджувати динаміку показників проекту;
Нерівномірності різночасових витрат і результатів	означає, що вартість грошей у часі є величиною непостійною й при підсумуванні витрат і результатів за певний період відповідні величини грошового потоку повинні бути приведені до співставного виду (дисконтування)
Погодженості	означає, що при оцінці ефективності проекту використовувані показники й інформація повинні бути погоджені з низкою умов (часом, структурою)
Інформаційне забезпечення	впливає з того, що реалізації проекту відбувається в умовах ризику й невизначеності й означає необхідність використання комплексної, достовірної, оперативної і повної інформації щодо об'єктів оцінки

Отже, враховуючи наведені принципи, можна констатувати, що здійснення оцінки ефективності орендних проектів є достатньо складною процедурою. Через те, що орендні операції мають довгострокову перспективу інвестиційні вкладення капіталу можуть здійснюватись на протязі тривалого часу, що посилює вплив ризиків і ускладнює оцінку їх ефективності.[7]

На сьогоднішній день не існує єдиної визначеної методики оцінки ефективності орендних операцій. Так, існуючі відрізняються кількістю вихідних параметрів, базою розрахунку, фактором часу, ризикованістю, врахуванням податкових пільг, амортизаційної політики, ступенем складності, що є критеріями оцінки ефективності орендних операцій.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи результати випускної кваліфікаційної роботи щодо обліку і аналізу операційної та фінансової оренди можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Визначивши облікові аспекти та економічний зміст оренди, встановлено, що ведення бухгалтерського обліку орендних операцій здійснюється у відповідності до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». Підприємство, яке взяло будь-яке майно у оренду виступає орендарем, а підприємство, яке надало майно – орендодавцем. У ролі орендаря і орендодавця можуть бути юридичні та фізичні особи. Оренда є договором між орендодавцем (власником майна) і орендарем (користувачем майна), за яким орендар отримує право користуватися майном за визначену плату протягом певного періоду часу. Відносини, що виникають між орендодавцем та орендарем визначаються умовами договору оренди.

2. Дослідивши організаційні особливості та види оренди, визначено, що організаційні особливості оренди визначаються угодою між двома сторонами та законодавством країни, де здійснюється оренда. Організаційні особливості оренди можуть також відрізнятися в залежності від типу майна, яке орендується. Враховуючи умови, згідно яких здійснюється передача у користування майна орендарю орендодавцем, оренду поділяють на операційну і фінансову. Окрім того виділяють невідновну і відновну орендні угоди. Щодо орендодавця розрізняють наступні види фінансової оренди: пряму фінансову оренду; оренду типу продажу. Різновидом прямої фінансової оренди є оренда з залученням кредитних коштів – фінансова оренда в якій беруть участь три сторони: орендодавець, орендар, кредитор.

3. Описавши нормативне забезпечення обліку оренди було виявлено відсутність єдиного системного підходу з боку держави щодо регулювання орендних відносин і пріоритетність їх розгляду з податкового погляду. До основних нормативно-правових актів, які здійснюють регулювання орендних операцій і орендних відносин, що виникають між суб'єктами оренди, відносять:

Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна». Що стосується відображення в бухгалтерському обліку операцій оренди, вони визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

4. Вивчивши облік операційної оренди у орендодавця та у орендаря, встановлено, що особливістю операційної оренди є те, що майно, передане в операційну оренду продовжує залишатися власністю орендодавця і надалі обліковується на його балансі. В реєстрах аналітичного обліку орендодавця дані об'єкти виділяються у окрему групу, а в синтетичному обліку передача майна в оренду відображається на субрахунках до рахунку 10 «Основні засоби». Нарахування амортизації продовжує здійснювати орендодавець. Орендар вартість майна отриманого в операційну оренду відображає на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» відповідно до акту приймання-передачі.

5. Дослідивши облік фінансової оренди у орендодавця та у орендаря, встановлено, майно, передане у фінансову оренду, відноситься до майна орендаря. Одержане у фінансову оренду майно орендар відображає в обліку одночасно як актив та зобов'язання за найменшою оцінкою на початок оренди: справедливою вартістю чи теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. До загальної суми мінімальних орендних платежів включаються два елементи: вартість об'єкта оренди; фінансові витрати орендаря, які є платою за користування об'єктом протягом строку оренди. Узагальнення інформації за розрахунками із орендодавцями за об'єкти, які передані за умовами довгострокової оренди призначено рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди». Нарахування амортизації здійснюється орендарем, протягом періоду його очікуваного використання. Орендодавець надане майно у фінансову оренду відображає в обліку як дебіторську заборгованість у сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості з вирахуванням фінансового доходу.

6. Описавши відображення операцій з фінансової та операційної оренди у фінансовій звітності орендодавця та орендаря, встановлено, що в залежності від виду оренди, вона по різному знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємства. Крім того, впливає також і те, якою стороною відповідно до договору оренди виступає підприємство. У балансі орендаря оренда відображається шляхом визнання: зобов'язань з оренди; активу з правом користування протягом терміну оренди. У звіті про фінансові результати до витрат звітного періоду відносять: витрати на амортизацію активу; фінансові витрати (відсотки) орендних зобов'язань. У балансі орендодавця оренда відображається шляхом визнання: дебіторської заборгованості з оренди. У звіті про фінансові результати до доходів звітного періоду відносять: дохід від реалізації необоротних активів та списання об'єкта фінансової оренди; фінансові доходи (відсотки) орендних зобов'язань.

7. Визначивши сучасні підходи до методики аналізу орендних операцій підприємства, встановлено, що практичний досвід управління підприємством сьогодні визначає доцільність здійснювати як кількісний так і якісний аналіз показників щодо оцінки орендних операцій. Тому, виникає необхідність проводити комплексний аналіз орендних операцій в підприємствах. Завданнями, які виставляються при проведенні аналізу орендної діяльності є: вивчення змісту орендних договорів, обґрунтування розрахунків орендних платежів, а також визначення ефективності орендних операцій у орендодавця та орендаря. Так орендодавець буде проводити оцінку стану дебіторської заборгованості за орендними операціями, в той час орендар – оцінку стану кредиторської заборгованості. У найзагальнішому вигляді динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості за орендними платежами можна оцінити за допомогою проведення горизонтального та вертикального аналізу внутрішньої звітності підприємства, вона застосовується для потреб підприємства.

8. Провівши порівняльний аналіз економічної ефективності фінансової та операційної оренди, встановлено, основними відмінностями, економічної

ефективності фінансової та операційної оренд є: чистий прибуток буде вищим за операційною орендою у перші роки, оскільки сума амортизації і процентних витрат буде вища при фінансовій оренді. В процесі оренди ситуація буде змінюватися у зворотній бік, тобто економічно вигіднішою ставатиме фінансова оренда. Проте, загальний чистий прибуток, який можна отримати за весь термін оренди складатиме однакову величину при операційній та фінансовій оренді. Операційний прибуток вищий при фінансовій оренді, оскільки частина орендної плати є виплатою відсотків, і це призводить до зниження операційного прибутку у звіті про фінансові результати; проте, весь орендний платіж визначається вище операційного прибутку при операційній оренді.

9. Визначивши перспективні напрямки удосконалення обліково-аналітичного забезпечення оренди у орендодавця та орендаря, доведено необхідність у організації ефективного обліково-аналітичного процесу орендних відносин насамперед обумовлена наступними чинниками: оренді належить важлива роль при реформуванні відносин власності, збільшенні ефективності застосування основних засобів і забезпеченні розвитку підприємництва; удосконалення методики розрахунку орендної плати, адаптація рівня орендних ставок до ринкових реалій збільшить ріст підприємницької діяльності; правильність обліку і документування витрат орендодавцем і орендарем, що безпосередньо впливає на рівень обґрунтованості орендних платежів, визначення диференційованої шкали орендної плати. Організація системи обліково-аналітичного забезпечення орендних відносин на підприємстві передбачає: розробку елементів облікової політики стосовно орендних відносин в орендодавця і орендаря; розробку методики аналізу ефективності орендних відносин, беручи до уваги специфіку діяльності підприємства, особливості організаційної структури; розробку форм внутрішньої звітності орендодавця, які відображатимуть показники ефективності орендних відносин, своєчасності розрахунків орендаря, наявності заборгованості з орендної плати. На сьогоднішній день не існує єдиної

визначеної методики оцінки ефективності орендних операцій. Так, існуючі відрізняються кількістю вихідних параметрів, базою розрахунку, фактором часу, ризикованістю, врахуванням податкових пільг, амортизаційної політики, ступенем складності, що є критеріями оцінки ефективності орендних операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб. / За заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 395 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2016. – 832 с.
3. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали. За ред. Р.Л. Хом'яка. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» «Інтелект-Захід», 2001. – 728 с.
4. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст]: навч. посібник / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2010. – 392 с.
5. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / [Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін.] — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 536 с.
6. Водний кодекс України від 06.06.1995 №213/95-ВР – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/213/95-vr#T>
7. Гаврилюк В.М. Аналіз методик оцінки ефективності лізингових операцій // Електронний журнал «Ефективна економіка» №6, 2015 – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4145>
8. Гладун Т.В. Особливості обліку операційної оренди нерухомого майна / Т.В. Гладун // Юність науки – 2019: соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених (м. Чернігів, 17-18 квітня 2019 р.): у 2-х ч. / Чернігів: Черніг. нац. технол. ун-т, 2019. – Ч. 1: 258 с. – С. 144-146.
9. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

10. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік. Підручник. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.

11. Головченко Н.В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит – 2011. - №4 (31) – С. 217-220.

12. Гордієнко Л. Елементи облікової політики підприємства / Л. Гордієнко // Головбух. – 2017. - №5 (556). – С. 22-23.

13. Господарський кодекс України №436-IV від 16.01.2003 / Верховна Рада України – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

14. Деєва Н.М. Фінансовий аналіз: Навч. посібник. / Н.М. Деєва, О.І. Дедіков – К.: ЦУЛ, 2007. – 184 с.

15. Деякі питання розрахунку орендної плати за державне майно Постанова Кабінету Міністрів України від 28.04.2021 №630 – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/630-2021->

16. Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст]: навч. посіб. / Г.В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 654 с.

17. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток; За ред.. М.Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.

18. Економічний аналіз [Текст]: Навч.посібник. / Б.Є. Грабовецький – К.: Центр навчальної літератури, 2009. - 256 с.

19. Економічний аналіз: практ. / [В.А. Кармазін, О.М. Савицька]. – К.: Знання, 2007. – 255 с.

20. Земельний кодекс України від 25.10.2001 №2768-III – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Tex>

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291. – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

22. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика./ [Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній] – Л.: Магнолія плюс, 2008 – 487с.

23. Коблянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 473 с.
24. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
25. Кучеренко Т.Є. Звітність підприємств: навч. посібн. / [Т.Є. Кучеренко, В.С. Уланчук, О.Г. Шайко] – К.: Знання, 2008. – 492 с.
26. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб. / В.С. Лень, В.В. Гливенко – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. – 752 с.
27. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. – К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2005. – 528 с.
28. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. №561 - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201->
29. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201->
30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Оренда». - URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018.
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73. – URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000р. №92. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#>
33. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318. – URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність», затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 07.11.03 р. № 617 – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#>

36. Ніколаєнко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку. Вісник КНТЕУ. 2013. № 4. С. 302–311.

37. Орлова В.К. Фінансовий облік: Навч. пос. / В.К. Орлова, С.В. Хома – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 535с.

38. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: навчальний посібник / [П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин]. – Тернопіль. – 2005. – 464 с.

39. Плаксієнко В. Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / В. Я. Плаксієнко, Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Є. А. Карпенко. Київ: ЦУЛ, 2019. 509 с.

40. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591 – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

41. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік: навч. Посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – К.: Каравелла, 2011. – 520 с.

42. Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 / Верховна Рада України / URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

43. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88 - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#>

44. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання [текст]: підруч. / П.Я. Попович – К.: Знання, 2008. – 630 с.

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року №996-XIV - URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

46. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 03.10.2019 №157-IX - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text>

47. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 №161-XIV - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Te>

48. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

49. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. / Г.В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 654 с.

50. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / [І.Б.Садовська, Т.В.Божидаркін, К.Є.Нагірська]. – К.: Центр учбової літератури, 2013.- 688с.

51. Стельмахук А.М. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / А.М. Стельмахук, П.С. Смоленюк. – К.: ЦУЛ, 2007. – 528 с.

52. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз [Електронний ресурс] : навч. посібник / Н. В. Тарасенко. - Львів : Новий Світ-2000, 2006. - 344 с. Доступ до ресурсу: <http://repo.sau.sumy.ua/handle/123456789/1491>.

53. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

54. Чебанова Н.В. Фінансовий облік: підр. / Н.В. Чебанова, Т.І. Єфіменко - К.: Видавн. Центр «Академія», 2007. – 526 с.

55. Шумляєв Б.О. Бухгалтерський облік. / Б.О. Шумляєв, І.В. Татаренко, – Д.: 2008. – 342 с.

ДОДАТКИ

Додаток А
ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів
України
3.09.2016 № 818

 (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

 (посада, ініціали та прізвище)

 (підпис)

«___» _____ 20__ р.

Акт приймання-передачі основних засобів

 (місце складання)

						Номер документа		Дата складання	
Найменування юридичної (фізичної) особи, що передає основні засоби	Найменування юридичної (фізичної) особи, що приймає основні засоби	Інвентарний (номенклатурний) номер	Кількість	Первісна (переоцінена) вартість	Сума	Знос		Рік випуску (побудови)	Номер паспорта
						за одиницю	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Всього									

На підставі наказу, розпорядження _____ від «___» _____ 20__ р. № _____
 проведено огляд _____

(назва об'єкта(ів))

Місцезнаходження об'єкта(ів) у момент передачі (прийняття) _____

Коротка характеристика об'єкта(ів) _____

Об'єкт технічним умовам відповідає/не відповідає _____

(вказати, що саме не відповідає)

Висновок комісії _____

Перелік документації, що додається _____

Зворотний бік

Голова комісії _____

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Об'єкт основних засобів:

здав _____

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

прийняв _____

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____

(підпис)

(посада, ініціали та прізвище)

«____» _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Відображення в обліку та фінансовій звітності операцій операційної оренди

Орендар						
Актив, який отримано за умовами операційної оренди				Витрати, що пов'язані з підписанням договору	Орендна плата	
Вартість	Амортизація	Витрати на підтримання в робочому стані	Витрати на поліпшення		нарахована (сплачена після надання послуг)	сплачена авансом
Поза балансом на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»	- (не нараховується)	У складі витрат звітного періоду	На балансі протягом терміну орендної угоди незалежно від згоди на відшкодування витрат орендодавцем	-	У складі витрат звітного періоду	У складі витрат майбутніх періодів (рахунок 39) з поступовим включенням до витрат звітного періоду
Орендодавець						
На балансі на рахунках 10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні активи» або 12 «Нематеріальні активи»	Нараховується відповідно до способу отримання економічних вигод	- (не здійснюється)	На балансі за умови згоди на їх відшкодування	У складі витрат звітного періоду	У складі доходів звітного періоду (рахунок 713 «Доходи від операційної оренди активів»)	У складі доходів майбутніх періодів (рахунок 69) з поступовим включенням до доходів звітного періоду (рахунок 713)

Фінзвітність ТОВ «Укрметресурс»

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство	ТОВ "УКРМЕТРЕСУРС"	Дата (рік, місяць, число)	2021	01	01
Територія	Івано-Франківськ	за ЄДРПОУ	33845353		
Організаційно-правова форма господарювання		за КОАТУУ	2610100000		
Вид економічної діяльності		за КОПФГ	38.32		
Середня кількість працівників, осіб		6			
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком					
Адреса, телефон:		Україна, 76008, Івано-Франківськ, Пасічна, Будинок № 39,			

1. Баланс Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006

на 31 грудня 2020 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	985,6	947,3
первісна вартість	1011	2 900,1	2 900,1
знос	1012	(1 914,5)	(1 952,8)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	985,6	947,3
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	386,0	103,5
у тому числі готова продукція	1103	105,8	9,1
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	50,3	136,6
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	10,9	7,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	529,2	656,2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	96,0	189,9
Витрати майбутніх періодів	1170	407,8	-
Інші оборотні активи	1190	6,3	19,9
Усього за розділом II	1195	1 486,6	1 113,5
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	2 472,2	2 060,8

Закінчення додатку В

Закінчення звіту за 2020 рік

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3 350,0	3 350,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-1 592,5	-2 139,3
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	1 757,5	1 210,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	60,8	223,3
розрахунками з бюджетом	1620	12,8	10,2
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	8,6
розрахунками зі страхування	1625	0,6	-
розрахунками з оплати праці	1630	0,6	0,0
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	639,6	616,4
Усього за розділом III	1695	714,5	850,0
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	2 472,0	2 060,6

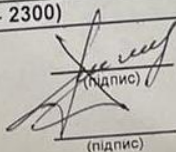
2. Звіт про фінансові результати
за 2020 р.Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1 049,0	448,5
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	1 049,0	448,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(536,8)	-
Інші операційні витрати	2180	(422,0)	(414,4)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(958,8)	(414,4)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	90,2	34,1
Податок на прибуток	2300	(8,6)	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	81,6	34,1

Керівник

Головний бухгалтер


(підпис)
Бунга А.В.
(ініціали, прізвище)Бунга А.В.
(ініціали, прізвище)

Додаток Д

Фінансова звітність підприємства за 2021 рік

Додаток 1

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

Підприємство ТОВ "УКРМЕТРЕСУРС"
Територія Івано-Франківськ
Організаційно-правова форма господарювання
Вид економічної діяльності

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

КОДИ

2022	01	01
33645353		
2610100000		
38.32		

Середня кількість працівників, осіб 6

Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон: Україна, 76008, Івано-Франківськ, Пасічна, будинок № 39,

1. Баланс

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

на 31 грудня 2021 р.

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	947,3	909,0
первісна вартість	1011	2 900,1	2 900,1
знос	1012	(1 952,8)	(1 991,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	947,3	909,0
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	103,5	103,5
у тому числі готова продукція	1103	9,1	9,1
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	136,6	164,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	7,3	6,6
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	656,2	564,3
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	189,9	10,0
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	19,9	9,2
Усього за розділом II	1195	1 113,5	858,5
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	2 060,8	1 767,5

Закінчення додатку Д

Закінчення звіту за 2021 рік

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Додатковий капітал	1410	3 350,0	3 350,0
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-	-
Неоплачений капітал	1425	-2 139,3	-2 201,8
Усього за розділом I	1495	1 210,6	1 148,1
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	223,3	109,3
розрахунками з бюджетом	1620	10,2	13,0
у тому числі з податку на прибуток	1621	8,6	11,4
розрахунками зі страхування	1625	-	-
розрахунками з оплати праці	1630	0,0	1,6
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	616,4	495,4
Усього за розділом III	1695	850,0	619,2
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	2 060,6	1 767,4

2. Звіт про фінансові результати за 2021 р.

Форма № 2-м
Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	975,4	1 049,0
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	975,4	1 049,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(352,9)	(536,8)
Інші операційні витрати	2180	(559,3)	(422,0)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(912,2)	(958,8)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	63,2	90,2
Податок на прибуток	2300	(11,4)	(8,6)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	51,9	81,6

Керівник _____ (підпис)

Головний бухгалтер _____ (підпис)

Бунга А.В. _____ (ініціали, прізвище)

Бунга А.В. _____ (ініціали, прізвище)

Фінзвіт за 2022 рік

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємства

Підприємство ТОВ "УКРМЕТРЕСУРС" Дата (рік, місяць, число) 2023 01 01
 Територія Івано-Франківськ за ЄДРПОУ 33645353
 Організаційно-правова форма господарювання за КОАТУУ 2610100000
 Вид економічної діяльності за КОПФГ 38.32

Середня кількість працівників, осіб 6
 Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон: Україна, 76008, Івано-Франківськ, Пасічна, будинок № 39

1. Баланс на 31 грудня 2022 р. Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	909,0	870,7
первісна вартість	1011	2 900,1	2 900,1
знос	1012	(1 991,1)	(2 029,4)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	909,0	870,7
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	103,5	203,6
у тому числі готова продукція	1103	9,1	9,1
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	164,8	199,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	6,6	25,1
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	564,3	778,2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	10,0	101,9
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	9,2	23,7
Усього за розділом II	1195	858,5	1 332,0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	1 767,5	2 202,7

Закінчення додаток Е

Закінчення фінзвіту за 2022 рік

Пасив			
1	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	2	3	4
Додатковий капітал	1400		
Резервний капітал	1410	3 350,0	3 350,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1415	-	-
Неоплачений капітал	1420	-	-
Усього за розділом I	1425	-2 201,8	-2 589,0
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1495	1 148,1	760,9
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1595	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1600	-	-
товари, роботи, послуги	1610	-	-
розрахунками з бюджетом	1615	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1620	109,3	363,7
розрахунками зі страхування	1621	13,0	1,8
розрахунками з оплати праці	1625	11,4	-
Доходи майбутніх періодів	1630	-	-
Інші поточні зобов'язання	1665	1,6	-
Усього за розділом III	1690	495,4	1 076,0
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1695	619,2	1 441,6
Баланс	1700	-	-
	1900	1 767,4	2 202,5

2. Звіт про фінансові результати за 2022 р.

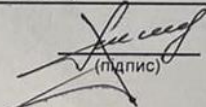
Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	400,5	975,4
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	400,5	975,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(446,0)	(352,9)
Інші операційні витрати	2180	(341,7)	(559,3)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(787,7)	(912,2)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	-387,2	63,2
Податок на прибуток	2300	-	(11,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	-387,2	52,0

Керівник

Головний бухгалтер


 (підпис)
Бунга А.В.
(ініціали, прізвище)Бунга А.В.
(ініціали, прізвище)