

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЗАПОРІЗЬКА ДЕРЖАВНА ІНЖЕНЕРНА АКАДЕМІЯ**

УДК 657.422.7

**Романенко Лілія Йосипівна**

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НАДАНИХ В ОРЕНДУ ТА  
ОРЕНДОВАНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА  
ТОВ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД СПОЖИВЧИХ ТОВАРІВ «МОТОР – СІЧ**

Спеціальність 8.03050901 – Облік та аудит

**АВТОРЕФЕРАТ**

на здобуття наукового ступеня магістр

Запоріжжя, 2016

Магістерською роботою є печатний текст

Робота виконана на кафедрі облік, аналізу, оподаткування та аудиту Запорізької державної інженерної академії Міністерства освіти і науки України

**Науковий керівник:**

доцент, кандидат економічних наук

**Подмешальська Юлія Володимирівна**

Запорізька державна інженерна академія

Доцент кафедри обліку і аудиту

**Рецензенти:**

Директор АФ «Укстандарт-аудит»

**Лазаренко С.С.**

Захист відбудеться «15» січня 2016 року о 9-ій годині за участі державної екзаменаційної комісії Запорізької державної інженерної академії за адресою: 69000, м. Запоріжжя, пр. Леніна 226 , Л- корпус, аудиторія № л 404.

Вчений секретар,

Доцент, кандидат економічних наук

О.В. Гамова

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Сьогоднішні умови діяльності багатьох українських підприємств вимагають нових вкладень в оновлення виробництва, зміцнення матеріально-технічної бази, розширення виробничого потенціалу. Для здійснення цих потреб може використовуватися механізм залучення ресурсів – оренда. Орендні операції впливають на майновий стан, величину обов'язкових платежів та фінансові результати діяльності підприємства. Від якості обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів залежить достовірність інформації про їх величину, структуру та безпосередньо прибуток підприємства.

Ефективне ведення господарської діяльності незалежно від форми її організації вимагає значного стартового капіталу, одноразового вилучення з обороту значних фінансових ресурсів. Крім того, умови функціонування більшості підприємств, конкуренція вимагають нових вкладень в оновлення виробництва, зміцнення матеріально-технічної бази. Необхідність інвестиційних вкладень створює перешкоди входу на ринок і не дозволяє закріпитися на ньому багатьом підприємствам.

Для подолання вказаних перешкод використовується такий специфічний механізм залучення ресурсів, як оренда, оскільки вона сприяє відтворенню основних фондів, дає можливість підвищити рівень екстенсивного та інтенсивного використання майна, дозволяє залучати у господарський оборот необхідне майно без значних одноразових вкладень, а також надає можливість отримувати дохід від здачі в оренду тимчасово не використовуваних об'єктів, зберігаючи право власності на них, поліпшуючи умови розвитку підприємства. Проте розвиток орендних відносин відбувається в умовах невирішеності багатьох питань, у тому числі стосовно обліку та аудиту орендних операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Орендні відносини між підприємствами відбуваються в умовах невирішеності багатьох питань, у тому числі стосовно методики обліку, документування орендних операцій.

Побудова обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів є об'єктом вивчення як вітчизняної, так і світової економічної науки та практики, що висвітлені у наукових розробках Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.М. Давидова, В.М. Добровського, Ю.А. Кузьмінського, Н.М. Лисенко, В.В. Сопка та інших. Однак існує коло актуальних питань обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів, які потребують доопрацювання. Серед них: документування орендних операцій, облік комунальних послуг у орендаря та орендодавця, облік страхування орендованої нерухомості, вплив виду ремонту орендованого майна на відображення в обліку, облік орендних операцій з фізичною особою.

Принципи і методика побудови обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів є об'єктом вивчення як вітчизняної, так і світової економічної науки та практики, що висвітлені у наукових розробках М.І. Бондаря, Л.М. Братчук, П.І. Гайдуцького, Л.М. Діденко, С.М. Лайчук, С.О. Левицької, І.Ю. Литвиненко, Л.Г. Ловінської, Л.І. Лук'яненко, В.М. Пархоменка, Н.С. Пономаренко, П.Т. Саблука, О.В. Чубко. Окремим теоретичним і практичним питанням оренди присвячені роботи Т.А. Альохіної, А.Ю. Бережної, І.М. Завальної, І.М. Зучек, В.М. Косенко, Я.Б. Усенко. У зв'язку з гармонізацією національної системи бухгалтерського обліку до міжнародної облікової практики проблеми обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів знайшли відображення у наукових працях Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Т.В. Головка, Г.М. Давидова, В.М. Добровського, Н.М. Лисенко, В.В. Сопка. Питання аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів досліджували М.А. Лосіцька, Є.В. Мних, М.Я. Коробова, М.Г. Чумаченко.

Не зменшуючи вагомості досліджень вказаних авторів, зазначимо, що проблеми обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів опрацьовано недостатньо: існує чимало спірних і суперечливих організаційно-методичних питань обліково-аналітичного процесу. Обмеженість досліджень у сфері аналізу операцій з оренди основних засобів,

уповільнює формування наукової основи управління основними засобами як об'єкта оренди.

Недостатнє теоретичне опрацювання й особливе практичне значення орендних операцій на підприємствах у контексті бухгалтерського обліку та аудиту господарської діяльності обумовили вибір теми дипломної роботи, її мету, завдання та спрямування дослідницьких пошуків.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами.** Магістерська робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізької державної інженерної академії до науково-дослідної теми кафедри обліку та аудиту «Наукові засади інноваційного розвитку суб'єктів підприємства, їх оподаткування, облік та аудит в умовах євроінтеграції».

Зокрема автором запропоновано вдосконалення обліку та аудиту орендованих та наданих в оренду основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ».

**Мета і завдання магістерської роботи.** Мета роботи – дослідити особливості та розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ».

Відповідно до поставленої мети у роботі визначено такі завдання:

- дослідити сутність категорії орендні операції;
- дослідити особливості обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на підприємстві;
- розглянути організаційно-економічну характеристику ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»;
- вивчити особливості обліку та виконати аналіз наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»;
- провести аудит та розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ».

**Об'єкт дослідження** – процес обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів продукції на підприємстві.

**Предмет дослідження** – теоретичні, методичні та організаційні засади обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів продукції на підприємстві.

**Методи дослідження.** Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

**Інформаційною базою** роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи і форми фінансової звітності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ».

**Наукова новизна:** розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів продукції на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ». В роботі запропоновано загальну схему документування операцій з оренди, яка об'єднує запропоновані автором та модифіковані типові форми реєстрів обліку, запропонована модель обліку оперативної оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ», побудовано організаційну модель аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів.

**Практичне значення** отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів, що дозволить підвищити ефективність діяльності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ».

**Апробація результатів дослідження.** Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на IV Міжнародній науково-

практичній конференції «Структурні трансформації національних економік в глобальному вимірі» Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського (м. Миколаїв, 6 листопада 2015 р.).

**Обсяг та структура магістерської роботи.** Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 18 рисунків, 43 таблиці, 5 формул. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 52 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми магістерської роботи, сформульовано предмет та об'єкт дослідження, його мету і завдання, методи дослідження, викладено наукову новизну, теоретичне та практичне значення роботи, апробацію одержаних результатів.

**В першому розділі «Теоретичні засади особливостей обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на підприємстві»** розглянуто характеристику орендних операцій, наданих в оренду та орендованих основних засобів, їх оцінку та класифікацію, досліджено особливості обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на підприємстві.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда».

Оренда – це одна з форм економічних відносин, що укладаються на добровільній основі між рівноправними партнерами – орендарем та орендодавцем, на обумовлених умовах договору, та являють собою процес тимчасового обміну частин права володіння об'єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами та іншим майном), а саме права користування і розпорядження на еквівалентний його вартості розмір орендної плати

Різні підходи до трактування сутності категорії «оренда» має не тільки теоретичне, а і прикладне значення, зокрема для практичного регулювання орендних відносин нормативно-правовими актами. Варто звернути увагу на той факт, що більшість авторів при визначенні оренди виходять з положень нормативно-правових актів, проте й у цих документах мають місце різні підходи. Вважаємо за доцільне зосередити увагу на змістовному наповненні категорії «оренда» у нормативно-правових актах, оскільки вони мають суттєвий вплив на регулювання всіх відносин, що пов'язані з орендою.



Проведені дослідження дали змогу сформулювати власне визначення оренди (рис. 1).

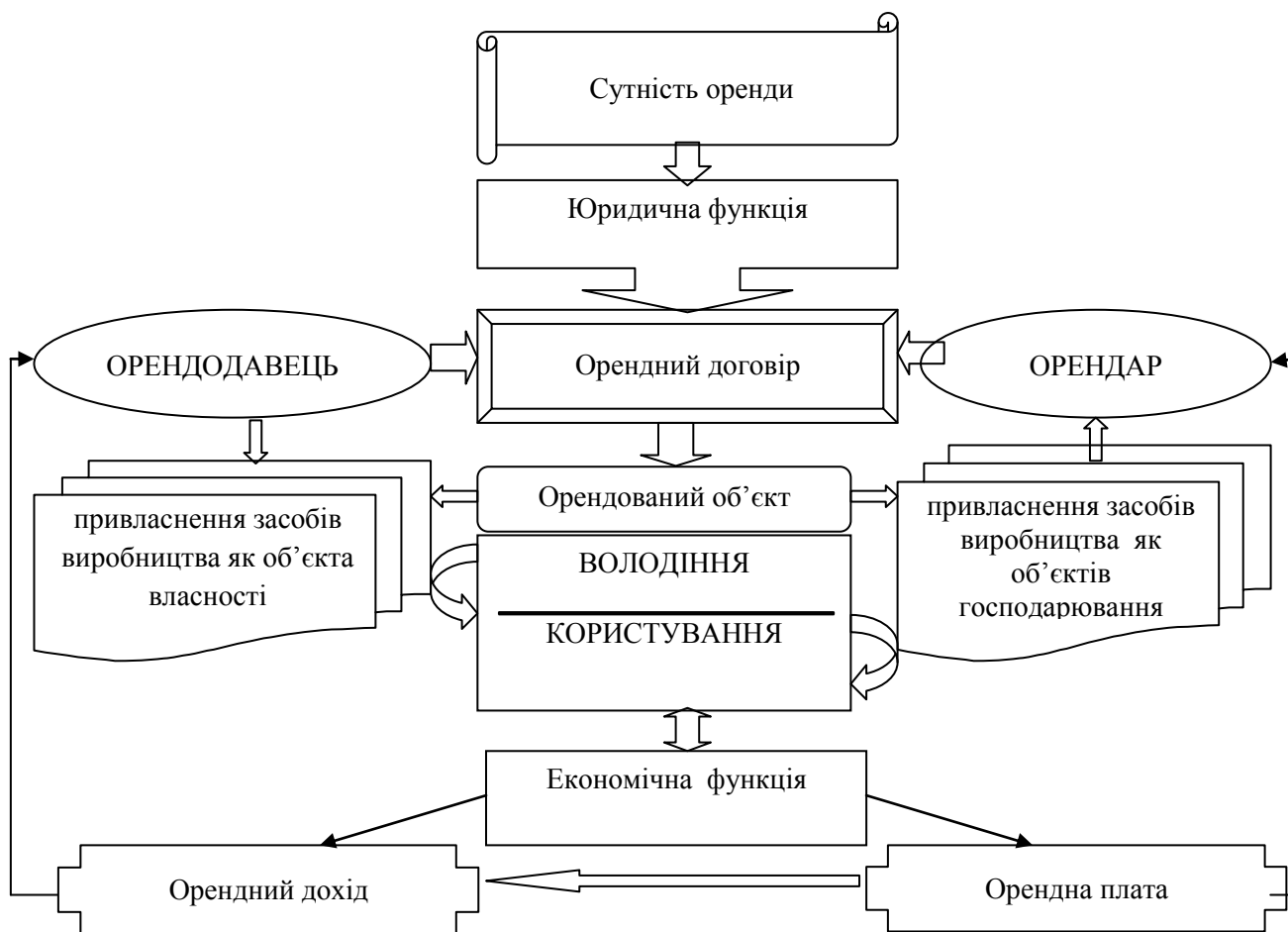


Рисунок 1 – Сутність оренди як економічної категорії

Аналіз підходів до розкриття сутності оренди надав підстави стверджувати, що різні трактування цього поняття пов'язані з рядом суб'єктивних і об'єктивних факторів, а саме: процесами історичного розвитку, технікою перекладу, а також різними підходами науковців і практиків до даного питання, оскільки враховується у більшості випадків одна з численних характеристик оренди чи розкривається зміст з позиції одного із сторін договору оренди.

У процесі дослідження з'ясовано, що П(С)БО 14 «Оренда», як і МСБО 17 «Оренда», виділяє два види оренди – операційну й фінансову. Але в той час, коли у вітчизняному законодавстві наголошується на юридичному розмежуванні операцій оренди, то у МСБО 17 «Оренда» підкреслюється, що

класифікація оренди залежить від економічної природи операцій, а не здійснюється, виходячи з ряду формальних ознак. Ця обставина підтверджує той факт, що у фінансову оренду вітчизняне законодавство вкладає інший зміст, ніж більшість країн.

Як ми бачимо, відмінності у визначенні оренди є, але вони несуттєві і полягають у тому, що в П(С)БО 14 «Оренда» більш уточнено права та предмет передачі. Детальніше відмінні ознаки обліку оренди за МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда» надано у таблиці 1.

Таблиця 1 – Відмінні ознаки оренди за МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда»

Ознака	П(С)БО 14 «Оренда»	МСБО 17 «Оренда»
1	2	3
Терміни та суттєві поняття, які використовуються у стандартах	Орендна ставка відсотка, ставка відсотка на можливі позики орендаря	Валові інвестиції в оренду та чисті інвестиції в оренду
Припустима ставка відсотка при оренді	Таке поняття як припустима ставка відсотку (у зв'язку із ставкою дисконтування) відсутнє	Термін означає ставку дисконту, яка на початку строку оренди використовується для визначення справедливої вартості активу, зданого в оренду
Початкові (первісні) прямі витрати	Таке поняття відсутнє	Початкові (первісні) прямі витрати — додаткові витрати, які прямо відносяться на ведення переговорів та укладання орендодавцем угоди про оренду. Вказані витрати орендодавцем включаються до дебіторської заборгованості за майно, надане в фінансову оренду
Відображення в обліку оренди земельної ділянки і будівлі	У П(С)БО 14 вказаному питанню уваги не приділено	П.п. 14-17 присвячені відображенню в обліку оренди будівлі разом з земельною ділянкою, розглянуто різні ситуації, які впливають на класифікацію оренди
Класифікація фінансової оренди	8 критеріїв віднесення оренди до фінансової	5 критеріїв але наголошено, що чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції

Істотними умовами договору оренди відповідно до п. 1 ст. 284 Господарського кодексу є, зокрема, об'єкт оренди; строк, на який укладається договір оренди; орендна плата; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу. Строк договору оренди визначається за погодженням сторін. Якщо протягом одного місяця після закінчення строку дії договору оренди відсутня заява однієї із сторін про припинення або зміну його умов, то такий договір вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих умовах, які передбачалися цим договором спочатку (п. 4 ст. 284 Господарського кодексу).

Особливістю обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів є те, що передані в операційну оренду об'єкти продовжують відображатися в орендодавця на балансових рахунках бухгалтерського обліку. У орендаря отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». При цьому отриманий в операційну оренду об'єкт основних засобів відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій № 561). Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при прийнятті орендарем на облік основних засобів, зменшення — при їх поверненні орендодавцю. В таблиці 2 представлені особливості обліку операцій за орендним договором у орендаря та орендодавця.

Таблиця 2 – Відображення у бухгалтерському обліку операцій за орендним договором у орендаря та орендодавця

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік в орендодавця			
1	Передано об'єкт основних засобів в оренду (переданий в оренду об'єкт обліковується на окремому аналітичному рахунку чи на окремому субрахунку четвертого порядку)	10	10

## Продовження таблиці 2

1	2	3	4
2	Нараховано амортизацію переданого в оренду об'єкта	949	13
3	Нараховано орендну плату	377	713
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	713	641
5	Відображено фінансові результати від оренди:		
5.1	доходи	713	791
5.2	витрати	791	949
6	Отримано орендну плату на рахунок	311	377
7	Повернуто об'єкт ОЗ з оренди	10	10
8	Збільшено первісну вартість об'єкта на суму безоплатно отриманих поліпшень	10	424
9	Нараховано амортизацію за перший місяць використання об'єкта ОЗ у власній діяльності	92	13
10	Визнано дохід від безоплатно отриманих поліпшень ОЗ	424	745
Проводки в обліку орендаря			
11	Отримано об'єкт ОЗ в оренду	01	-
12	Виконано роботи з поліпшення об'єкта, що орендується	153	631
13	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
14	Збільшено вартість необоротних активів на суму здійснених поліпшень	117	153
15	Нараховано амортизацію здійснених поліпшень	92	132
16	Нараховано орендну плату	92	631
17	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
18	Сплачено орендну плату	631	311
19	Повернуто орендований об'єкт:		
19.1	на залишкову суму за договором	-	01
19.2	на суму нарахованого зносу поліпшень	132	117
19.3	на" залишкову суму поліпшень	976	117
19.4	на суму нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ	976	641

Для аналітичного обліку та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації основних засобів кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер (п. 8 Методичних рекомендацій № 561), який закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві. Інвентарні номери об'єктів основних засобів, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, які надійшли на підприємство, протягом періоду, що забезпечує виключення ідентифікування нових об'єктів з тими, які вибули.

Дохід від операційної оренди підприємство-орендодавець відображає в бухгалтерському обліку і звітності з урахуванням того, належить чи ні такий дохід до основної діяльності цього підприємства. Дохід від операційної

оренди відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», якщо діяльність з передачі майна в оренду не є предметом (метою) створення підприємства-орендодавця. Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається в орендаря витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

Метою аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів, на наш погляд, має стати встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху предметів оренди, а також повноти і законності відображення нарахованих зобов'язань та винагороди орендаря; повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку орендних операцій та відповідності нормативним документам і прийнятій обліковій політиці протягом періоду, що перевіряється.

Виходячи з розуміння системи внутрішнього контролю та оцінки ризику аудитор складає план і програму аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів. На наш погляд, основні положення програми аудиту й джерел інформації можна представити за допомогою таблиці 3.

Таблиця 3 – Програма аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів (витяг)

№	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази
1	2	3
1	Вивчення положень орендних договорів, договорів купівлі-продажу колишніх предметів оренди та договорів надання супутніх послуг	Перераховані види договорів, робочі записи
2	Детальна перевірка даних регістрів обліку предметів оренди, їх підрахунок і звірка з даними Головної книги	Інвентарні карти, відомості, журнали
3	Встановлення наявності предметів лізингу: а) проведення інвентаризації (огляду); б) перевірка документації на право: - володіння у орендодавця; - користування у орендаря; в) підтвердження передачі фактичних предметів оренди орендарю	Інвентаризаційні відомості, результати поточної інвентаризації, акти приймання-передачі предметів оренди, договори лізингу, рахунки-фактури, запити-відповіді орендарів

## Продовження таблиці 3

1	2	3
4	Перевірка правильності формування вартості оприбуткування предметів оренди	Наказ про облікову політику, первинна документація
5	Встановлення своєчасності оприбуткування предметів оренди на баланс	Договори купівлі-продажу, рахунки-фактури, акти приймання-передачі, акти введення в експлуатацію
6	Перевірка даних інвентаризації предметів оренди і порівняння її результатів із даними аналітичного обліку	Інвентаризаційні відомості та інвентаризаційні карточки обліку предметів оренди
7	Проведення аналізу ефективності використання предметів оренди у орендаря, аналізу ефективності орендних угод – у орендодавця	Аналітичні розрахунки (процедури)
8	Встановлення достовірності визначення строку корисного використання предметів оренди та ліквідаційної вартості	Наказ про облікову політику
9	Аналіз правильності нарахування строку корисного використання предметів оренди та ліквідаційної вартості	Нормативні документи, наказ про облікову політику, відомості (розроблені таблиці) амортизаційних відрахувань
10	Перевірка правильності віднесення нарахованого зносу предметів оренди на відповідні рахунки по обліку витрат	Відомості розподілу амортизаційних відрахувань
11	Проведення звірки даних аналітичного обліку нарахованого зносу з даними головної книги	Підрахунок і звірка даних (робочі таблиці)
12	Звірка даних обліку з даними договорів оренди	Договори оренди
13	Перевірка правильності розрахунку і відображення на рахунках орендних платежів, своєчасності погашення боргових зобов'язань	Договори оренди, виписки банку, головна книга
14	Встановлення правильності віднесення сум орендних платежів до відповідного звітнього періоду	Договори оренди, робочі таблиці
15	Аналіз витрат на страхування предметів оренди, перевірка покриття при настанні страхового випадку	Договори страхування, страхові поліси, розрахункові таблиці
16	Перевірка правильності розрахунку і нарахування страхових платежів і своєчасність їх сплати	Розрахунки бухгалтерії, робочі таблиці аудитора
17	Перевірка доцільності затрат на ремонт предметів оренди, правильність капіталізації таких затрат і відображення на відповідних рахунках	Проектно-кошторисна документація, акти приймання-передачі виконаних робіт, інші первинні документи, дані аналітичного обліку розрахунків затрат
18	Встановлення доцільності надання додаткових послуг орендодавця, перевірка повноти і правильності відображення додаткових витрат на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, відповідності звітньому періоду	Договори про надання додаткових послуг, дані аналітичного обліку, робочі записи аудитора

## Продовження таблиці 3

1	2	3
19	Перевірка відповідності аналітичного і синтетичного обліку, відображення операцій в облікових регістрах і звітності, розкриття інформації про орендну діяльність у звітності	Робочі таблиці бухгалтерських проводок, порівняльні відомості, Головна книга, звітність
20	Перевірка доцільності проведення інших витрат орендної діяльності (рекламні заходи, витрати щодо пошуку постачальників тощо), встановлення своєчасності і правильності відображення на рахунках обліку	Договори про здійснення вказаних видів витрат, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, виписки банку, дані аналітичного обліку, Головна книга, робочі документи аудитора

Після проведення аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів і виявлення відхилень, останні необхідно відобразити в документах і проаналізувати їх вплив на показники фінансової звітності. Відхилення, що виявлені при проведенні аудиту, виникають у тих випадках, коли аудитор не погоджується із сумами (визначення вартості оприбуткування предметів оренди, розрахунку суми орендних платежів тощо), класифікацією (оренди на оперативний і фінансовий, зобов'язань на короткострокові та довгострокові тощо), наданням і розкриттям окремих підсумків фінансової звітності.

**В другому розділі «Особливості обліку та аналіз наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»** наведена організаційно-економічна характеристика та проаналізована оцінка фінансового стану ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ», визначені особливості обліку та проведений наданих в оренду та орендованих основних засобів.

Основна діяльність ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» спрямована на забезпечення надійної експлуатації виготовлених побутових замків, виробництва і надання послуг з установки металопластикових вікон. Іншими видами економічної діяльності підприємства є виготовлення віконниць, жалюзі і аналогічних виробів та деталей з пластмас, а також реалізація покупних товарів. На ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» виділено етапи

здійснення орендних операцій: підготовчий, юридичний, виконавчий та завершальний.

Узагальнений процес документального оформлення орендних операцій на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» зображено на рисунку 2.



Рисунок 2 – Етапи документування орендних операцій на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»



Посиленню контролю за виконанням розрахунків, своєчасністю та повнотою сплати орендної плати сприятиме застосування на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» картки розрахунків з орендної плати та відомості обліку розрахунків з оренди, яку складають щомісяця. Доповнення існуючих та розробка нових форм облікових реєстрів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» забезпечує своєчасне, оперативне та достатньо аналітичне накопичення поточної інформації для прийняття управлінських рішень та складання фінансової звітності.

Операції за договором оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» складаються з трьох основних етапів: передачі майна орендарю; нарахування орендної плати; повернення об'єкта оренди орендодавцю.

Невід'ємним питанням обліку орендних операцій на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» є облік комунальних послуг. На ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» взаємовідносини оформлюються наступним чином: орендодавець на підставі договору з постачальником комунальних послуг сплачує останнім їх вартість; орендар в свою чергу компенсує такі витрати орендодавцю окремо від орендної плати.

Облік та документування орендних операцій на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» наведені в таблиці 4.

Таблиця 4 – Облік орендованого приміщення на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»

№	Господарська операція	Документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Отримано приміщення в оренду	Акт приймання-передачі майна	01	-	800 000
2	Відображена сума орендної плати	Протокол узгодженої орендної плати. Відомість нарахування орендної плати.	92	685	20 000

## Продовження таблиці 4

1	2	3	4	5	6
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	Отримана в електронному вигляді та зареєстрована в єдиному реєстрі податкова накладна	641	685	4 000
4	Відображені витрати у зв'язку з компенсацією комунальних послуг	Відомість розподілу та розрахунку сум комунальних послуг. Акти зняття показань лічильників. Відомість технологічного споживання.	92	685	8 000
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	Отримана в електронному вигляді та зареєстрована в єдиному реєстрі податкова накладна.	641	685	1 600
6	Сплачено орендодавцю за оренду та компенсація комунальних послуг	Рахунок орендної плати та компенсації витрат комунальних послуг. Платіжне доручення. Виписка банку.	685	311	33 600

Актуальним для ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» є питання документування та облік таких операцій. Для цього: по-перше, визначається в договорі оренди, або можливо в окремому договорі, порядок компенсації комунальних послуг. В першу чергу визначається метод розрахунку суми компенсації; по-друге, щомісяця розрахунок суми компенсації фіксується в акті (бажано в окремому). Сплачує орендатор комунальні послуги за рахунком, окремим від рахунка з орендної плати. Особливу увагу в даній ситуації привертає питання обкладання суми компенсації ПДВ. Датою виникнення податкових зобов'язань є перша подія – отримання оплати чи підписання відповідного акту. Таким чином, у орендатора виникає податковий кредит з ПДВ, а у орендодавця – податкове зобов'язання. Орендодавець в свою чергу також має право на податковий кредит з ПДВ за отриманими комунальними послугами. Облік та документування відповідних операцій у орендатора та орендодавця наведені в таблиці 5.

Таблиця 5 – Облік наданого в оренду приміщення на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»

№	Господарська операція	Документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Передано приміщення в оренду	Акт приймання-передачі майна.	103	103	800 000
2	Надані послуги з оренди. Нарахована орендна плата	Протокол узгодженої орендної плати. Акт про надання послуг з оренди. Відомість нарахування орендної плати.	377	713	24 000
3	Відкореговано дохід на суму податкових зобов'язань	Податкова накладна.	713	641	4 000
4	Нараховано комунальні послуги за приміщення, яке надано в оренду	Відомість розподілу та розрахунку сум комунальних послуг. Акти зняття показань лічильників. Відомість технологічного споживання.	949	685	8 000
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	Отримана в електронному вигляді та зареєстрована в єдиному реєстрі податкова накладна	641	685	1 600
6	Перераховано постачальнику комунальних послуг	Платіжне доручення. Виписка банку.	685	311	9 600
7	Визнано дохід щодо компенсації комунальних послуг орендаром	Акт. Бухгалтерська довідка	377	719	9 600
8	Відкореговано дохід на суму податкових зобов'язань	Податкова накладна	719	641	1 600
9	Отримана від орендаря оплата за оренду та відшкодування комунальних послуг	Банківська виписка	311	377	33 600

В таблиці 6 представлено аналіз наданих в оренду та орендованих основних засобів ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ».

Таблиця 6 – Аналіз наданих в оренду та орендованих основних засобів  
ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»

Показники	2013 рік	2014 рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
1. Вартість майна, призначеного для передання в оренду, тис. грн.	2330	4850	+2520	+108,2
2. Частка майна, призначеного для здачі в оренду, %				
у загальній сумі основних засобів, %	3,7	7,1	+3,4	+91,9
у загальній сумі активів, %	0,4	0,8	+0,4	+100
7. Величина майна для здачі в оренду на 1 грн., коп.				
власного капіталу-брутто	2,4	4,5	+2,1	+87,5
статутного капіталу	7,6	15,9	+8,3	+109,2

Як видно з даних таблиці 6, орендні операції в діяльності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» посідають незначне місце. Проте тенденція збільшення активності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» підтверджується зростанням усіх показників. Так, якщо частка майна для здачі в оренду в активах ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» в 2013 році періоді становила 0,4 %, то в звітному періоді вона збільшилась в 2 рази і вже дорівнювала 0,8 %. Ця закономірність зберігається і за показником «частка майна в основних засобах». У 2013 році цей показник становив 3,7 %, а в 2014 році — уже 7,1 %.

Ураховуючи, що структура активів та пасивів за аналізований період істотно не змінилася, ця тенденція до зростання показників збереглася у тих самих пропорціях і для показників величини майна для здачі в оренду на 1 грн. капіталу та статутного капіталу. Так, відношення майна для здачі в оренду до власного капіталу зросло за аналізований період на 2,1 процентних пункти, а відношення майна для здачі в оренду до статутного капіталу — на 8,3 процентних пункти, тобто вони зросли приблизно вдвічі. Абсолютний

приріст майна для здачі в оренду становив 2520 тис. грн., що й було основною причиною зростання всіх відносних показників.

У процесі аналізу орендних операцій на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» необхідно визначити, внаслідок чого змінюється вартість майна та наскільки повно воно використовується для отримання реального доходу в результаті надання обладнання в оренду. Аналізуючи рух майна, придбаного для передання в оренду на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» (табл. 7).

Таблиця 7 – Аналіз руху та повноти використання майна для надання в оренду на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»

Показники	2013 рік	2014 рік	Абсолютне відхилення
1. Вартість майна, призначеного для передання в оренду на початок періоду, тис. грн.	2330	4850	+2520
2. Придбано майна для орендних операцій, тис. грн.	4130	1290	-2840
3. Списано з балансу майна, призначеного для передання в оренду, тис. грн.	1610	1090	-520
У тому числі:			
в результаті повного зносу, тис. грн.	80	120	+40
при переданні у фінансову оренду, тис. грн.	1530	970	-560
4. Вартість майна, призначеного для передання в оренду на кінець періоду, тис. грн.	4850	5050	+200
5. Вартість майна, фактично переданого в операційну оренду на кінець періоду, тис. грн.	4020	3990	-30
6. Коефіцієнт повноти використання орендованого майна для операційної оренди, % (ряд. 5 / ряд. 4)	82,9	79,0	-3,9
7. Загальний коефіцієнт повноти використання лізингового майна, % ((ряд. 5 + + ряд. 3.2) / (ряд. 1 + ряд. 2))	85,9	80,8	-5,1

Ураховуючи, що майно, яке призначається для орендних операцій, не все повністю використовується на ці цілі (особливо це стосується того майна, що неодноразово передається в оперативну оренду), необхідно розраховувати коефіцієнт повноти використання майна для оперативної оренди. Він розраховується як відношення вартості фактично переданого майна в оперативну оренду до вартості майна на кінець періоду.

**В третьому розділі «Удосконалення обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ»** проведено аудит та розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ».

Результати аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» свідчать про те, що облік наданих в оренду та орендованих основних засобів надає достовірну і об'єктивну картину за період, що закінчився на вказану дату, у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Інформація про надані в оренду та орендовані основні засоби фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно розкривають фінансову інформацію щодо перевіряемого підприємства станом на 01.01.14 року згідно з нормативними та законодавчими актами бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Для формування об'єктивної та змістовної інформаційної бази про об'єкти оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» запропоновано загальну схему документування операцій з оренди, яка об'єднує запропоновані автором та модифіковані типові форми реєстрів обліку.

З метою систематизації й удосконалення обліку проаналізовано облік операцій з оренди за суб'єктами орендних відносин. З огляду на те, що рахунок 10 «Основні засоби» призначений для «обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів...», автором запропоновано для об'єктів, переданих в операційну оренду на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ», застосовувати субрахунки третього порядку, а у звітній формі № 1 «Баланс» – відповідну статтю.

За операціями надання в оренду основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» запропоновано до рахунка 13 «Знос необоротних активів» відкривати аналітичні рахунки, що відображатимуть інформацію про нараховану амортизацію на об'єкти, передані в операційну оренду.

Така деталізація рахунків підвищить ефективність бухгалтерського обліку і дасть змогу визначити частку переданих в оренду основних засобів у загальній їх вартості та забезпечить повноту інформації про стан основних засобів на підприємстві.

Аргументовано, що для правильного відображення в обліку результатів операційної оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» необхідно дотримуватися порядку формування доходів і витрат, визначеного вимогами чинного законодавства.

Обґрунтовано необхідність удосконалення обліку витрат на поліпшення орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ», обґрунтовано доцільність збору витрат на ремонт та поліпшення орендованих основних засобів, які акумулюються на різних рахунках бухгалтерського обліку та у складі різних витрат у податковому обліку для відстеження встановленого 10% ліміту.

Автором розроблена модель обліку оперативної оренди за операціями надання в оренду основних засобів (рис. 3).

Пропонуємо у якості мети аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» розглядати встановлення достовірності первинних даних щодо формування розміру орендних платежів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку орендних операцій з об'єктами нерухомого майна та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо даних операцій у фінансовій звітності.



Рисунок 3 – Запропонована модель обліку оперативної оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ»

Нами визначені завдання аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» (рис. 4, 5).

Після поставлених завдань аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» визначаються методи, прийоми та способи здійснення аудиторських процедур, які будуть застосовувати суб'єкти здійснення аудиту та за допомогою яких будуть формуватися результати аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ».





Рисунок 4 – Завдання аудиту наданих в оренду основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» (систематизовано автором)



Рисунок 5 – Завдання аудиту орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» (систематизовано автором)

Отже, систематизовані нами завдання аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» надали змогу побудувати організаційну модель аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів.

З метою здійснення раціонального аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів» нами запропоновано використовувати нижченаведені форми робочих документів: відомість аудиту нарахування та сплати орендних платежів (табл. 8); відомість витрат на утримання орендованого майна (табл. 9).

Таблиця 8 – Запропонована форма робочого документу аудитора.  
Відомість перевірки нарахування та сплати орендних платежів

Структурний підрозділ	Орендоване майно (найменування, МВО)	Розрахунок орендних платежів, грн.		Термін оплати платежів		Відхилення		Наслідки для господарської діяльності підприємства
		факт	план	факт	план	грн. / день	день	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Вищенаведена форма робочого документу призначена для суб'єктів здійснення внутрішнього контролю (центрів виникнення витрат) для встановлення відхилень у процесі нарахування та сплати орендних платежів. Дана форма пропонуємо використовувати з метою визначення суттєвості відхилень та наслідків їх виникнення для діяльності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів».

Таблиця 9 – Запропонована форма робочого документу аудитора.  
Відомість перевірки витрат на утримання орендованих основних засобів

Структурний підрозділ	Орендовані основні засоби (найменування МВО)	Витрати й документ, що підтверджує понесення витрат (номер, дата)	Сума витрат орендаря		Сума витрат орендодавця		Відхилення		Наслідки для господарської діяльності підприємства
			факт	договір	факт	договір	(4-5)	(6-7)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таким чином, представлена відомість формує повну інформацію щодо показників повноти відображення витрат на утримання орендованого майна в системі бухгалтерського обліку орендаря та орендодавця. Дана форма надає можливість проаналізувати доцільність понесення та витрат на утримання орендованого майна в балансі орендаря згідно з договором оренди, а також обґрунтованість таких витрат (їх документальне підтвердження). Звідси управлінським персоналом можуть бути сформовані заходи щодо оптимізації частки витрат на утримання орендованих активів, що збільшить економічну

ефективність процесу господарювання ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів».

У розроблених формах робочих документів аудитора передбачена також вказівка на потенційні наслідки для господарської діяльності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів».

## **ВИСНОВКИ**

Оренда – це одна з форм економічних відносин, що укладаються на добровільній основі між рівноправними партнерами – орендарем та орендодавцем, на обумовлених умовах договору, та являють собою процес тимчасового обміну частин права володіння об'єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами та іншим майном), а саме права користування і розпорядження на еквівалентний його вартості розмір орендної плати.

Різні підходи до трактування сутності категорії «оренда» має не тільки теоретичне, а і прикладне значення, зокрема для практичного регулювання орендних відносин нормативно-правовими актами. Варто звернути увагу на той факт, що більшість авторів при визначенні оренди виходять з положень нормативно-правових актів, проте й у цих документах мають місце різні підходи. Вважаємо за доцільне зосередити увагу на змістовному наповненні категорії «оренда» у нормативно-правових актах, оскільки вони мають суттєвий вплив на регулювання всіх відносин, що пов'язані з орендою.

Аналіз підходів до розкриття сутності оренди надав підстави стверджувати, що різні трактування цього поняття пов'язані з рядом суб'єктивних і об'єктивних факторів, а саме: процесами історичного розвитку, технікою перекладу, а також різними підходами науковців і практиків до даного питання, оскільки враховується у більшості випадків одна з численних характеристик оренди чи розкривається зміст з позиції одного із сторін договору оренди.

У процесі дослідження з'ясовано, що П(С)БО 14 «Оренда», як і МСБО 17 «Оренда», виділяє два види оренди – операційну й фінансову. Але в той час, коли у вітчизняному законодавстві наголошується на юридичному розмежуванні операцій оренди, то у МСБО 17 «Оренда» підкреслюється, що класифікація оренди залежить від економічної природи операцій, а не здійснюється, виходячи з ряду формальних ознак. Ця обставина підтверджує той факт, що у фінансову оренду вітчизняне законодавство вкладає інший зміст, ніж більшість країн.

Істотними умовами договору оренди відповідно до п. 1 ст. 284 Господарського кодексу є, зокрема, об'єкт оренди; строк, на який укладається договір оренди; орендна плата; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу. Строк договору оренди визначається за погодженням сторін. Якщо протягом одного місяця після закінчення строку дії договору оренди відсутня заява однієї із сторін про припинення або зміну його умов, то такий договір вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих умовах, які передбачалися цим договором спочатку (п. 4 ст. 284 Господарського кодексу).

Особливістю обліку наданих в оренду та орендованих основних засобів є те, що передані в операційну оренду об'єкти продовжують відображатися в орендодавця на балансових рахунках бухгалтерського обліку. У орендаря отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». При цьому отриманий в операційну оренду об'єкт основних засобів відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій № 561). Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при прийнятті орендарем на облік основних засобів, зменшення — при їх поверненні орендодавцю.

Для аналітичного обліку та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації основних засобів кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер (п. 8 Методичних рекомендацій № 561), який закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві. Інвентарні номери об'єктів основних засобів, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, які надійшли на підприємство, протягом періоду, що забезпечує виключення ідентифікування нових об'єктів з тими, які вибули.

Дохід від операційної оренди підприємство-орендодавець відображає в бухгалтерському обліку і звітності з урахуванням того, належить чи ні такий дохід до основної діяльності цього підприємства. Дохід від операційної оренди відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», якщо діяльність з передачі майна в оренду не є предметом (метою) створення підприємства-орендодавця. Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається в орендаря витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

Метою аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів, на наш погляд, має стати встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху предметів оренди, а також повноти і законності відображення нарахованих зобов'язань та винагороди орендаря; повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку орендних операцій та відповідності нормативним документам і прийнятій обліковій політиці протягом періоду, що перевіряється.

На ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» виділено етапи здійснення орендних операцій: підготовчий, юридичний, виконавчий та завершальний. Посиленню контролю за виконанням розрахунків, своєчасністю та повнотою сплати орендної плати сприятиме застосування на

ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» картки розрахунків з орендної плати та відомості обліку розрахунків з оренди, яку складають щомісяця. Доповнення існуючих та розробка нових форм облікових реєстрів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» забезпечує своєчасне, оперативне та достатньо аналітичне накопичення поточної інформації для прийняття управлінських рішень та складання фінансової звітності.

Операції за договором оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» складаються з трьох основних етапів: передачі майна орендарю; нарахування орендної плати; повернення об'єкта оренди орендодавцю. Невід'ємним питанням обліку орендних операцій на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» є облік комунальних послуг. На ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» взаємовідносини оформлюються наступним чином: орендодавець на підставі договору з постачальником комунальних послуг сплачує останнім їх вартість; орендатор в свою чергу компенсує такі витрати орендодавцю окремо від орендної плати.

Актуальним для ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» є питання документування та облік таких операцій. Для цього: по-перше, визначається в договорі оренди, або можливо в окремому договорі, порядок компенсації комунальних послуг. В першу чергу визначається метод розрахунку суми компенсації; по-друге, щомісяця розрахунок суми компенсації фіксується в акті (бажано в окремому). Сплачує орендатор комунальні послуги за рахунком, окремим від рахунка з орендної плати. Особливу увагу в даній ситуації привертає питання обкладання суми компенсації ПДВ. Датою виникнення податкових зобов'язань є перша подія – отримання оплати чи підписання відповідного акту. Таким чином, у орендатора виникає податковий кредит з ПДВ, а у орендодавця – податкове зобов'язання. Орендодавець в свою чергу також має право на податковий кредит з ПДВ за отриманими комунальними послугами.

Орендні операції в діяльності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» посідають незначне місце. Проте тенденція збільшення активності ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» підтверджується зростанням усіх показників. Так, якщо частка майна для здачі в оренду в активах ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» в 2013 році періоді становила 0,4 %, то в звітному періоді вона збільшилась в 2 рази і вже дорівнювала 0,8 %. Ця закономірність зберігається і за показником «частка майна в основних засобах». У 2013 році цей показник становив 3,7 %, а в 2014 році — уже 7,1 %.

Враховуючи, що структура активів та пасивів за аналізований період істотно не змінилася, ця тенденція до зростання показників збереглася у тих самих пропорціях і для показників величини майна для здачі в оренду на 1 грн. капіталу та статутного капіталу. Так, відношення майна для здачі в оренду до власного капіталу зросло за аналізований період на 2,1 процентних пункти, а відношення майна для здачі в оренду до статутного капіталу — на 8,3 процентних пункти, тобто вони зросли приблизно вдвічі. Абсолютний приріст майна для здачі в оренду становив 2520 тис. грн., що й було основною причиною зростання всіх відносних показників.

Результати аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор – Січ» свідчать про те, що облік наданих в оренду та орендованих основних засобів надає достовірну і об'єктивну картину за період, що закінчився на вказану дату, у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Інформація про надані в оренду та орендовані основні засоби фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно розкривають фінансову інформацію щодо перевіряемого підприємства станом на 01.01.14 року згідно з нормативними та законодавчими актами бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Для формування об'єктивної та змістовної інформаційної бази про об'єкти оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» запропоновано загальну схему



документування операцій з оренди, яка об'єднує пропоновані автором та модифіковані типові форми реєстрів обліку.

З метою систематизації й удосконалення обліку проаналізовано облік операцій з оренди за суб'єктами орендних відносин. З огляду на те, що рахунок 10 «Основні засоби» призначений для «обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів...», автором запропоновано для об'єктів, переданих в операційну оренду на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ», застосовувати субрахунки третього порядку, а у звітній формі № 1 «Баланс» – відповідну статтю.

За операціями надання в оренду основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» запропоновано до рахунка 13 «Знос необоротних активів» відкривати аналітичні рахунки, що відображатимуть інформацію про нараховану амортизацію на об'єкти, передані в операційну оренду. Така деталізація рахунків підвищить ефективність бухгалтерського обліку і дасть змогу визначити частку переданих в оренду основних засобів у загальній їх вартості та забезпечить повноту інформації про стан основних засобів на підприємстві.

Аргументовано, що для правильного відображення в обліку результатів операційної оренди на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» необхідно дотримуватися порядку формування доходів і витрат, визначеного вимогами чинного законодавства.

Обґрунтовано необхідність удосконалення обліку витрат на поліпшення орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ», обґрунтовано доцільність збору витрат на ремонт та поліпшення орендованих основних засобів, які акумулюються на різних рахунках бухгалтерського обліку та у складі різних витрат у податковому обліку для відстеження встановленого 10% ліміту.

Пропонуємо у якості мети аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ»

розглядати встановлення достовірності первинних даних щодо формування розміру орендних платежів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку орендних операцій з об'єктами нерухомого майна та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо даних операцій у фінансовій звітності.

Систематизовані нами завдання аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів на ТОВ «Запорізький завод споживчих товарів «Мотор Січ» надають змогу побудувати організаційну модель аудиту наданих в оренду та орендованих основних засобів.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ З ТЕМОЮ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ**

1. Подмешальська Ю.В., Романенко Л.Й. Актуальні аспекти обліку оренди на підприємстві // Збірник тез: IV Міжнародній науково-практичній конференції «Структурні трансформації національних економік в глобальному вимірі» Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського (м. Миколаїв, 6 листопада 2015 р.).