

**Міністерство освіти і науки України
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління
фінансово-економічною безпекою**

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ:

**Завідувач кафедри,
д. держ. упр., професор**

**_____ І. П. Приходько
« ____ » _____ 2021 р.**

ДИПЛОМНА РОБОТА

**Особливості обліку і контролю орендних операцій на
сільськогосподарському підприємстві та напрями їх удосконалення**

**Виконала: студентка
освітньо-професійної програми
«Облік і оподаткування»
071 «Облік і оподаткування»
Литарь А.О.**

Керівник: доц. Ткаченко О.С.

ДНІПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку і фінансів

Кафедра обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою

Освітній ступінь магістр

ОПП «Облік і оподаткування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

« _____ » _____ 2020 р.

ЗАВДАННЯ

на дипломну роботу магістра

Литарь Анни Олександрівни

1. Тема дипломної роботи «Особливості обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві та напрями їх удосконалення».

керівник роботи Ткаченко Олександр Сергійович, к.е.н. доцент.
затверджені наказом ДДАЕУ від « _____ » _____ 20__ р. № _____

Строк подання студентом роботи – 11 лютого 2021 року

2. Вихідні дані до роботи ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Земельний кодекс, Н(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» П(С)БО № 7 «Основні засоби», П(С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО № 14 «Оренда», МСФЗ 16 «Оренда», МСБО № 17 «Оренда», річні звіти, дані аналітичного та синтетичного обліку сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Дніпро-Н».

3. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити). 1. Теоретичні основи обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах. 2. Особливості обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві та напрями його удосконалення. 3. Стан контролю орендних операцій та його удосконалення на сільськогосподарському підприємстві.

4. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень).

Сутність оренди та орендних операцій. Орендні операції в системі економічних відносин: обліковий аспект. Види оренди за П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда». Зміст поняття «оренда» в законодавчо-нормативних актах. Динаміка руху основних засобів в СТОВ «Дніпро-Н». Рейтингова оцінка фінансового стану СТОВ «Дніпро-Н». Схема аналітичного обліку руху орендних об'єктів. Основні етапи робіт з обліку орендних операцій. Рекомендована кореспонденція нарахування орендної плати для СТОВ «Дніпро-Н». Фактографічна інформація контролю орендних операцій. Методичне забезпечення контролю орендних операцій СТОВ «Дніпро-Н».

5. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

6. Дата видачі завдання 10 березня 2020 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретичні основи обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах.	Квітень 2020 р.	
2	Фінансово-економічна характеристика сільськогосподарського підприємства	Травень 2020 р.	
3	Особливості обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві та напрями його удосконалення.	Червень – вересень 2020 р.	
4	Стан контролю орендних операцій та його удосконалення на сільськогосподарському підприємстві.	Жовтень - листопад 2020 р.	
5	Вступ. Висновки і пропозиції	Грудень 2020 р.	
6	Оформлення дипломної роботи	Січень - лютий 2021 р.	

Студент _____
(підпис)

Литарь А.О.
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____
(підпис)

Ткаченко О.С.
(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	9
1.1. Економічна сутність орендних операцій та їх класифікація	9
1.2. Основні завдання обліку і контролю орендних операцій	17
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах	20
Висновки до першого розділу	24
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	26
2.1. Фінансово-економічна характеристика сільськогосподарського підприємства	26
2.2. Характеристика організаційної роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад облікової політики підприємства	30
2.3. Особливості обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві	34
2.4. Напрями удосконалення обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві	42
Висновки до другого розділу	49
РОЗДІЛ 3. СТАН КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ	52
3.1. Організація і методика проведення контролю орендних операцій на підприємстві	52
3.2. Удосконалення контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві	58
Висновки до третього розділу	68
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	82

РЕФЕРАТ

Тема: «Особливості обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві та напрями їх удосконалення».

Дипломна робота складається вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, 12 додатків, списку використаних джерел, що нараховує 70 найменувань, містить 5 таблиць, 11 рисунків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 82 сторінках друкованого тексту.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та контроль орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві.

Мета випускної дипломної роботи є вивчення особливостей обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві та напрями їх удосконалення.

Методи дослідження. Теоретичним і методологічним підґрунтям дослідження є діалектичні методи пізнання та головні положення економічної теорії, методи та принципи наукового пізнання облікових і аудиторських процесів як сфери управлінської діяльності підприємства. Для досягнення поставленої в роботі мети застосовувались такі методи дослідження: індуктивний, дедуктивний, балансовий, графічний, групування, статистико-економічний, монографічний та порівняльного аналізу.

Визначено економічну сутність орендних операцій та їх класифікацію; ознайомлено із нормативно-правовим регулюванням обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах. Здійснено фінансово-економічну характеристику сільськогосподарського підприємства; Проаналізовано особливості обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві; Запропоновано основні напрями удосконалення обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві; Досліджено організацію і методику проведення контролю орендних операцій на підприємстві. Надано рекомендації, щодо удосконалення контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві.

КЛЮЧОВІ СЛОВА

ОРЕНДА, ОПЕРАЦІЇ, СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, ДОГОВІР.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

АРЕНДА, ОПЕРАЦИИ, СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ. УЧЕТ, КОНТРОЛЬ, ДОГОВОР.

KEYWORDS

RENT, OPERATIONS, AGRICULTURAL ENTERPRISE, ACCOUNTING, CONTROL, CONTRACT.

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах соціально-економічних перетворень і переходу економіки України до ведення господарства на ринкових засадах, дослідження процесів розвитку та економічного регулювання орендної діяльності набувають особливої актуальності, що обумовлено не тільки відносною новизною орендних відносин, але і її практичним значенням як однієї з перспективних форм довгострокового інвестування.

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 і аудиту 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., Гуцаленко Л.В., Дем'яненко М.Я., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Кужельний М.В., Литвин Ю.Я., Лінник В.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Радченко О.Д., Саблук П.Т., Сук Л.К., Шатковська Л.С. та зарубіжні дослідники: Безруких П.С., Бреда Ван, Метьюс М.Р., Соколов Я.В., Хендріксен Е.С., а також у кандидатських дисертаціях Братчук Л.М., Головченко Н.В., Колос Н.М., Кондратюк Л.В., Лайчук С.М., Самбурської Н.І. та інших.

Мета і завдання дослідження. Мета випускної дипломної роботи є

вивчення особливостей обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві та напрями їх удосконалення.

Для досягнення зазначеної мети потрібно вирішити такі завдання:

- визначити економічну сутність орендних операцій та їх класифікацію;
- ознайомитися із нормативно-правовим регулюванням обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах.
- здійснити фінансово-економічну характеристику сільськогосподарського підприємства;
- проаналізувати особливості обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві;
- запропонувати основні напрями удосконалення обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві;
- дослідити організацію і методику проведення контролю орендних операцій на підприємстві
- надати рекомендації, щодо удосконалення контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та контроль орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві.

Предметом дослідження дипломної роботи виступає сукупність теоретичних, організаційних, методологічних та практичних особливостей обліку та контролю орендних операцій сільськогосподарському підприємства.

Методи дослідження. Теоретичним і методологічним підґрунтям дослідження є діалектичні методи пізнання та головні положення економічної теорії, методи та принципи наукового пізнання облікових і аудиторських процесів як сфери управлінської діяльності підприємства. Для досягнення поставленої в роботі мети застосовувались такі методи дослідження: індуктивний, дедуктивний, балансовий, графічний, групування, статистико-економічний, монографічний та порівняльного аналізу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленому вивченні, теоретичному обґрунтуванні та розвитку методологічних положень, розробці практичних рекомендацій і пропозицій стосовно удосконалення обліку та контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві

удосконалено:

- облік орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві шляхом відкриття додаткових субрахунків 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді», 136 «Амортизація необоротних матеріальних активів в оренді», 0112/92 «Орендоване приміщення для адміністративних потреб», 0113/23 «Орендоване майно для виробництва певного виду продукції», 0114/92 «Орендований автомобіль для адміністративних потреб», 0114/93 «Орендований автомобіль для потреб збуту»;

- покращення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Пропонуємо розглянути рівні та зміст загальних функцій суб'єктів внутрішнього контролю на рівні підприємства. До суб'єктів здійснення внутрішнього контролю орендних операцій входить чотири рівні (власник (керівник) підприємства, бухгалтерський контроль, центри відповідальності, центри виникнення витрат);

- зразок робочого документу контролера, який нададуть можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю в частині орендних операцій визначити перелік необхідних дій щодо реалізації перевірки таких операцій, а також достовірно та кваліфіковано представити результати здійснення контролю орендних платежів, що забезпечить своєчасність та повноту інформаційних даних представлених зацікавленим користувачам.

набули подальшого розвитку:

- посилення контролю на сільськогосподарському підприємстві за орендними операціями за рахунок проведення зовнішнього аудиту. Під час перевірки правильності здійснення орендних операцій зовнішній аудитор повинен в першу чергу здійснити класифікацію оренди та методологічних

засад здійснення таких операцій в обліку і відображення їх у фінансовій звітності підприємства;

- етапи технології проведення робіт з обліку орендних операцій, що дозволяє прослідкувати порядок формування відповідної інформації.

Апробація результатів роботи. Основні теоретичні положення і практичні результати дипломного дослідження доповідались та обговорювалися на XI Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи» (м. Дніпро, 2020 р.).

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні обґрунтованих пропозицій методики обліку і контролю орендних операцій, що мають наукове і прикладне значення та можуть бути використані сільськогосподарськими підприємствами з метою підвищення ефективності орендних відносин.

Дипломна робота складається вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, 12 додатків, списку використаних джерел, що нараховує 70 найменувань, містить 5 таблиць, 11 рисунків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 82 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Економічна сутність орендних операцій та їх класифікація

Значення і роль оренди в теорії і практиці трактуються по-різному. Одні автори розглядають оренду як своєрідний спосіб кредитування; інші повністю ототожнюють її з найманими або підрядними відносин; треті вважають оренду невизначеним способом купівлі-продажу засобів виробництва або права користування чужим майном.

На думку Єрмакова О.Ю оренду доцільно охарактеризувати наступним чином: «вид суспільних відносин щодо придбання та передачі орендодавцем основних засобів (у деяких випадках визначених орендарем) в строкове платне користування останнім з правом або без права їх викупу після закінчення терміну дії договору» [16] В даному контексті, у вигляді тимчасового користування майном для його придбання та наступної передачі у оренду, увійшла вона у вживання та найчастіше використовується під час ведення бухгалтерського обліку в підприємствах.

Отже, мова буде йти про комплекс відносин, який в основному складається з двох елементів відносин купівлі-продажу предмета оренди і відносин за строковим та платного користування нею. Ці елементи тісно пов'язані між собою, оскільки відносини за строковим і платному користуванню виникають тільки після реалізації відносин купівлі-продажу. Ця досить складна структура становить єдиний комплекс відносин, так як ні один з його елементів не може існувати самостійно без зв'язку з усіма іншими.

З економічної точки зору оренда виступає комплексом майнових відносин по технічному переоснащенню суб'єктів підприємницької

діяльності і прискоренню науково-технічного прогресу з допомогою інвестування у готівковій і матеріальній формах. До понятійно-категоріального апарату, який має тісний зв'язок зі сферою суспільно-економічних відносин, належить і категорія «оренда», яка виступає одним із суб'єктів економічної управління на рівні економічних систем.

Джерелом ефективного розвитку оренди є закладені в неї широкі можливості для кожного учасника. Перевагами оренди для споживача є: можливість оновлення капіталу без залучення кредитів; доступність для малих і середніх підприємств; гнучкість системи орендних платежів у порівнянні зі сплатою відсотків за кредитами; прискорене освоєння об'єктів оренди та забезпечена допомога фахівців продавця (виробника); зменшення ризиків при освоєнні виробництва нової продукції через можливість повернення обладнання орендодавцю по закінченні терміну дії договору, зниження ризику морального старіння.

Л.М. Братчук формулює авторське визначення поняття «оренда – це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування й розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату» [5].

Бухгалтерський підхід використано Н.В. Головченко, яка вважає, що «оренда являє собою господарський процес, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних активів. При цьому орендними операціями є господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну» [9].

Для орендодавця оренда надає такі вигоди: зменшення в порівняно із кредитуванням ризику неплатоспроможності користувача, що забезпечується можливістю вилучення об'єкта оренди; одержання винагороди за передачу

майна в оренду; можливість отримання кредиту під менший відсоток, оскільки є матеріальне забезпечення, яке зменшує ступінь ризику.

У той же час деякі фактори зменшують ефективність оренди для орендодавця. Зокрема, це уповільнення обороту капіталу, прискорений знос об'єктів оренди з-за їх інтенсивної експлуатації, необхідність розташовувати значними власними або залученими фінансовими ресурсами.

Виробник (продавець, постачальник) знаходить в оренду насамперед додатковий канал збуту власної продукції за рахунок споживачів, які не мають достатньо власних коштів для їх придбання. Основні переваги оренди для виробника (продавця, постачальника) це – прискорення темпів виробництва і збуту нової продукції; уникнення ризику неплатежу, який бере на себе орендодавець; переведення капіталу з форми продукції на складі в більш ліквідну форму – грошові кошти на рахунку.

в своїх працях Братчук Л., Коваленко О. та Сук Л. стверджують про те, що «Оскільки оренда виражає певну взаємодію частини виробничих сил та виробничих відносин, то вона має матеріально речову основу (характеризується організаційно-правовою формою виробництва, купівлею-продажем майна та умовами кредитування) і соціально-економічну форму (значення оренди визначається відносинами власності та спільної економічної діяльності)», [6, 24, 63].

Оренда як складна соціально-економічна форма виконує дуже важливі функції в процесі формування багаторівневої економіки і активізації господарської діяльності. Розглянемо деякі найцінніші з них: фінансову, виробничу, збутову та застосування податкових пільг.

Фінансова функція – це вигідний спосіб інвестування вільних фінансових ресурсів в основні засоби, а для продавця – можливість відразу отримати повну вартість обладнання за рахунок посередника.

Виробнича функція оренди – це один з найбільш прогресивних методів матеріально-технічного відтворення виробництва, який дає доступ до передової техніки в умовах її швидкого морального старіння. Завдяки

оперативності і гнучкості оренди орендар одержує можливість задовольняти свої виробничі потреби в техніці і обладнанні для сезонних робіт (сільське господарство, будівництво, торгівля).

Збутова функція – це форма реалізації виробленої продукції, завдяки якій розширюється коло споживачів і завойовуються нові ринки.

Функція застосування амортизаційних та податкових пільг має деякі особливості: взяття в оренду майна відображається на балансі користувача або орендодавця за погодженням між ними; орендна плата включається до собівартість виробленої продукції, що відповідно зменшує прибуток, що підлягає оподаткуванню; можливість застосування прискореної амортизації, що розраховується виходячи з терміну дії контракту. Оренда сприяє залученню нових об'єктів до своєї сфери; розвитку та диверсифікації ринку засобів виробництва, скорочення циклу освоєння нових поколінь техніки.

Для оренди як господарської операції як наголошують Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. «крім загальних ознак, як виду суспільних відносин, характерні наступні спеціальні ознаки: оренда має разовий характер; характеризується можливістю участі в ній як фізичних, так і юридичних осіб; характеризується особливим розподілом відповідальності між учасниками оренди; передбачає після закінчення терміну дії договору перехід предмета оренди у власність орендаря або його повернення орендодавцю» [16].

Однак, орендні відносини не характеризуються разовими використання (однією дією), вони являють собою комплекс подій, господарських операцій в чітко визначеному періоді часу, а отже відображають певний господарський процес.

Оренда як вид господарської діяльності згідно з Господарським кодексом України має такі особливості «реалізація результатів орендних послуг за плату; здійснення орендних операцій на професійних засадах з метою отримання прибутку; поєднання приватних і публічних інтересів, що знаходять свій прояв, зокрема, у підтримці державою оренди у сфері реалізації пріоритетних інноваційних проектів у пріоритетних галузях

господарювання (сільському господарстві, промисловості, торгівлі)» [11].

Сопко В.В. визначає, що «оренда також віднесена до господарської діяльності: «а саме діяльності, котра здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, направлена на реалізацію готової продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання, а також допоміжної діяльності, яка здійснює їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг» [61].

Аналізуючи даний підхід, оренда може трактуватися як допоміжна діяльність, котра забезпечує продаж продавцем (постачальником) товарів виробничо-технічного застосування (основних засобів) за допомогою механізму передачі орендодавцем у користування орендаря. Проте, даний підхід стосовно визначення орендних відносин враховує лише один із елементів даних відносин – взаємодію стосовно реалізації предмету оренди продавцем (постачальником) покупцю, в той час коли орендні взаємовідносини включають у себе взаємодію між усіма учасниками.

Визначення оренди як однієї із перспективних видів підприємницької діяльності, має на меті інвестування не використовуваних грошових коштів в майно, котре передається за договором орендарю – суб'єкту підприємницької діяльності на термін визначений задля використання із підприємницькою метою, є надзвичайно поширеним у літературі. Деякі наковці трактують оренду як особливий вид підприємницької діяльності, який включає три форми організаційно-економічних відносин: кредитні та торгівельні, орендні, зміст кожної із яких не розкриває у повному обсязі сутність даних майново-фінансових операцій.

Визначення оренди у вигляді підприємницько-інвестиційної діяльності велика кількість вітчизняних науковців вважає найбільш вдалою. Наявність у орендних стосунках ознак інвестиційних заходів: говорить про з'єднання у них елементів приватно-правового і публічно-правового характеру. Отже на думку Шорт Д.Г. «оренда як альтернативний спосіб інвестування прискорює оновлення матеріально-технічної бази, створює конкуренцію у сфері

виробництва та фінансових послуг, що надає забезпечення інвестицій в умовах економічної нестабільності, можливість залучення іноземних інвестицій, збільшення податкових надходжень до бюджету за рахунок активізації підприємництва, розширення виробництва» [69].

Проте в орендних операціях інвестиційну діяльність здійснює лише орендодавець, який вкладає кошти і купує предмет оренди в власність для передачі його у користування орендарю з метою отримання прибутку. Тому не слід пов'язувати оренду лише з інвестиційною діяльністю. Оренда як вид господарської діяльності ширше, ніж інвестиції в цілому і не повинна зводитися до дій лише одного суб'єкта – орендодавця та обмежуватися лише процедурою укладення договору. За допомогою оренди продавець розширює збут власної продукції, а орендар задовольняє свої потреби у володінні і користуванні предметом оренди. Тому, незважаючи на наявність у орендних відносинах інвестиційного елемента, оренда не є інвестиційною діяльністю.

Оренда – це передбачений договором метод передачі права власності між орендодавцем та орендарем, це виявляється як функція формування факторів виробництва матеріальних і як господарська операція із приводу розподілу користування прав, володіння і розпорядження відповідними активами у обмін на орендну плату. Суть оренди і орендних операцій доцільно зобразити наступною схемою (Рис. 1.1).

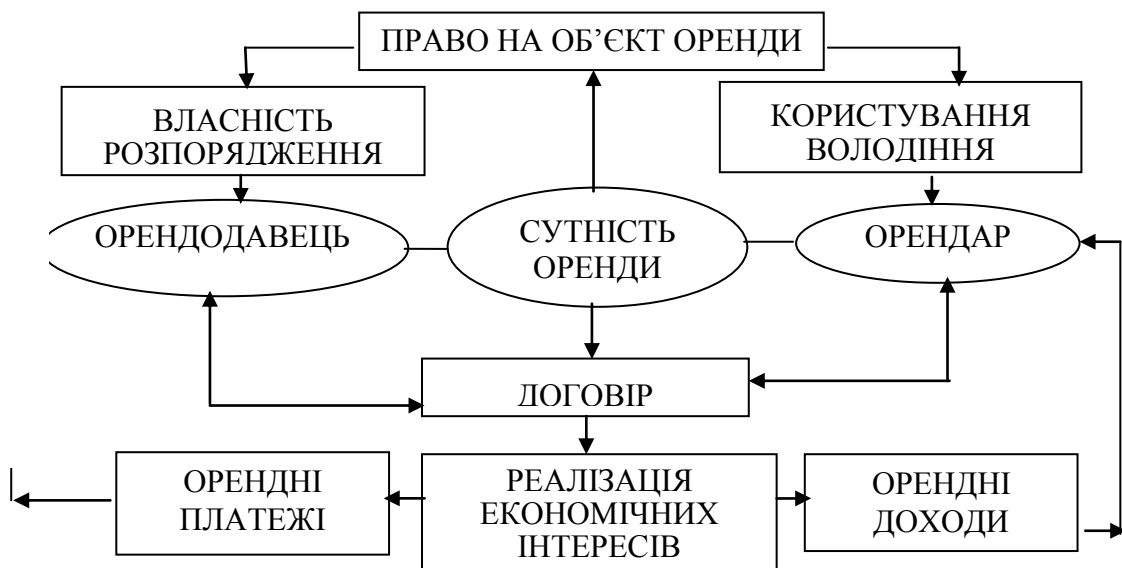


Рис. 1.1. Сутність оренди та орендних операцій

В умовах сьогодення на думку Садовського І.Б. «в сільськогосподарських підприємствах втілюються вимоги нормативно-правових актів стосовно впровадження орендних відносин. Укладання договорів оренди земельних та майнових часток (паїв) було започатковано саме для цього. В таких мовах відбувається направлення на оренду землі і майна різних організаційно-правових форм, таких як товариства із обмеженою відповідальністю та фермерські господарства» [1].

Для побудови ефективної системи обліку орендних операцій необхідно виявити й усвідомити основні особливості їх окремих видів і форм, оскільки досить часто зовнішня подібність майново-правових відносин призводить до виникнення термінологічних розбіжностей, неузгодженостей законодавства, ототожнення окремих їх видів, що в цілому впливає на процес облікового відображення даних видів відносин і призводить до формування викривленої бухгалтерської звітності.

Визначальну роль при побудові дієвої методики орендних операцій відіграє розуміння їх сутності з економічної та юридичної точок зору. На основі проведеного аналізу існуючих підходів дослідників встановлено, що орендні операції з позиції власника об'єкта оренди слід розглядати як одну із форм економічних відносин, що є процесом тимчасового передавання права користування й розпоряджання об'єктом власності (землею, майновими комплексами, основними засобами, нематеріальними активами та іншим майном) на еквівалентний його вартості розмір орендної плати (рис. 1.2).

В основі здійснення орендних операцій лежить орендний договір, в якому визначається орендований об'єкт (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи тощо), та який укладається між двома суб'єктами орендних відносин – орендодавцем та орендарем. Виходячи із юридичної природи даного договору, орендований об'єкт слід розглядати в розрізі пучка прав власності (володіння, розпоряджання, користування) частина з яких (користування та часткове розпоряджання майном) переходить від орендодавця до орендаря. Економічна функція оренди передбачає, що в

результаті укладання орендного договору орендодавець отримує дохід від орендних операцій, а орендар сплачує орендну плату.

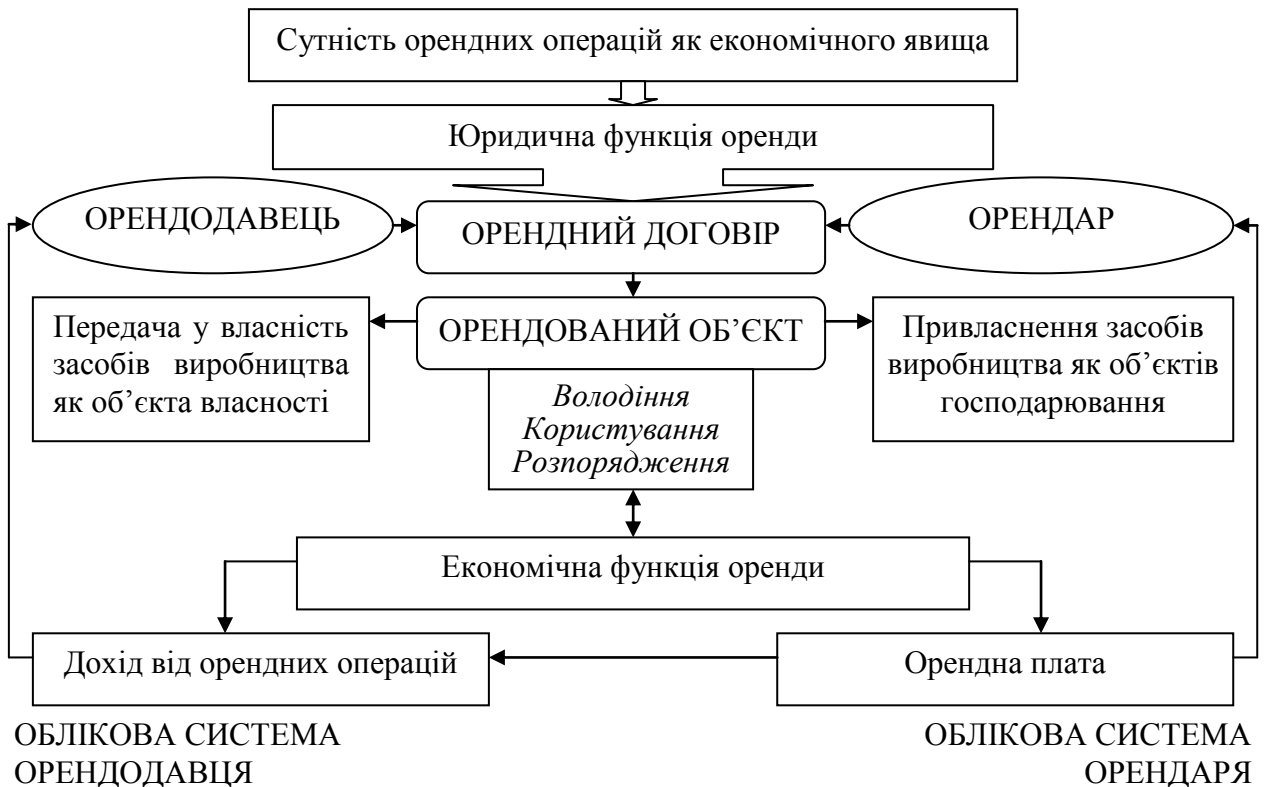


Рис. 1.2. Орендні операції в системі економічних відносин: обліковий аспект

Вищенаведені процеси мають бути чітко ідентифіковані обліковими системами двох даних суб'єктів орендних відносин та відображені в бухгалтерській звітності. Згідно з національним П(С)БО 14 «Оренда» та міжнародним МСФЗ 16 «Оренда» виділяють два основні види оренди – операційну та фінансову оренди, основні та концептуальні відмінності між якими представлено на рисунку 1.3.

Окрім вищенаведеної класифікації дослідники пропонують більш детальні, розширені класифікаційні ознаки орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку. Наприклад, Ніколаєнко Н.В., «окрім традиційного підходу, пропонує розглядати види орендних операцій, виходячи із: 1) обсягу обслуговування орендних операцій; 2) типів орендних платежів; 3) схеми розподілу орендних платежів» [44].

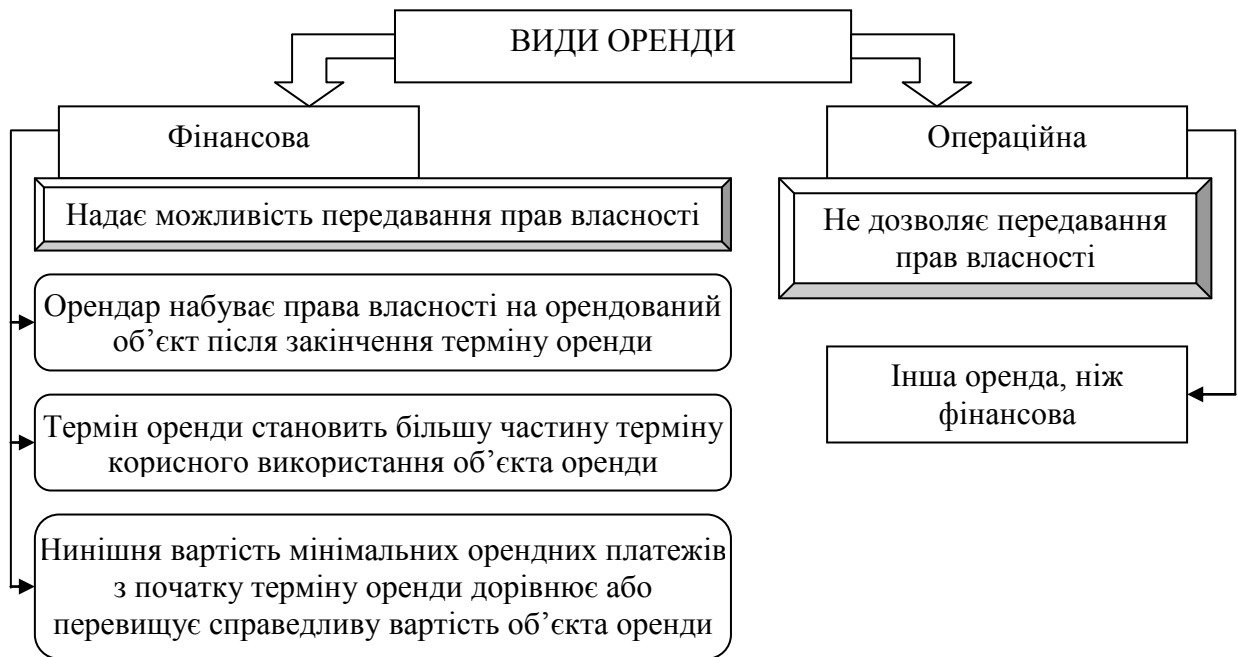


Рис. 1.3. Види оренди за П(С)БО 14 «Оренда» та МСФЗ 16 «Оренда»

Використання такої класифікації та відповідних виділених видів орендних операцій дозволяє побудувати таку систему бухгалтерського обліку, що буде максимально наближеною до потреб зацікавлених користувачів облікової інформації. Окрім цього слід враховувати, що спеціалізовані види класифікацій орендних операцій можуть бути розроблені для задоволення цілей різних видів бухгалтерського обліку, зокрема управлінського, стратегічного тощо.

Водночас, запропоновані в національному та міжнародному стандартах базові положення бухгалтерського обліку орендних операцій на сьогодні в окремих випадках піддаються критиці,

1.2. Основні завдання обліку і контролю орендних операцій

Особливістю бухгалтерського обліку орендних операцій виступає те, що усі господарські операції реєструються на основі первинних документів. Орендні операції надають пряме вплив на майновий стан і фінансові результати діяльності підприємства і непряме – на суму сплачуваних ним в

бюджет і позабюджетні фонди податкових платежів. У зв'язку з цим постає необхідність в отриманні достовірної інформації про величину і структуру орендних операцій, що передбачає вирішення наступних облікових завдань:

- встановлення достовірної інформації про власне та орендоване майно;
- перевірка правильності документального оформлення операцій пов'язаних з орендою;
- своєчасне і повне відображення орендних зобов'язань;
- своєчасне здійснення розрахункових операцій за орендними зобов'язаннями;
- правильний підрахунок, відшкодування та оподаткування орендної плати;
- правильне відшкодування витрат, пов'язаних з використанням орендованого майна;
- виявлення фінансових результатів про орендні операції;
- чітке встановлення собівартості ремонту орендованого майна;
- встановлення достовірної інформації про капітальні вкладення у орендоване майно;
- забезпечення контролю за збереженням та дотриманням правового режиму використання орендованого майна;
- повне і достовірне розкриття інформації про орендоване майно в бухгалтерській звітності.

Метою перевірки є висловлення думки про достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності економічного суб'єкта (далі – організація) і відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству України (при цьому виражається думка про достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності у всіх істотних відносинах). Контроль орендних операцій аудитором проводиться в тих випадках, коли обсяг (розмір) орендних платежів суттєвий або перевірка передбачена договором.

Основними завданнями контролю орендних операцій є:

- правильність встановлення орендних операцій необоротних

активів і віднесення цих операцій до оперативної чи фінансової оренди;

- дотримання відповідних положень договору оренди та правомірність змін його умов;
- правильність формування складу орендних платежів та їх розрахунку;
- правильність відображення орендних операцій в податковому і бухгалтерському обліках в орендодавця та орендаря;
- наявність фактів передачі в оренду активів без відображення їх у обліку;
- своєчасність здійснення розрахункових операцій за орендовані активи.

Під час перевірки точності визначення орендних операцій активів контролер має виходити з сутності, класифікації оренди і методологічних основ відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку та їх розкриття в фінансовій звітності, встановлених П(С)БО № 14 «Оренда».

Контролер має чітко знати те, що оренда згідно П(С)БО № 14 «Оренда» «це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку» [53].

Важливий етап перевірки ґрунтується на контролі оцінки основних засобів, визначення їх належності, перевірки достовірності облікових записів за основними засобами та залишків за ними в балансі, перевірці точності нарахування зносу основних засобів та визначенні витрат на їх ремонт. Важливу роль для контролера відіграє визначення власника основних засобів суб'єкта господарювання, адже від цього залежить, чи відображаються вони у балансі або на позабалансових рахунках.

Завдання контролера полягає у встановленні відповідності договору оренди діючому законодавству: наявність у ньому предмета оренди, обов'язкового додатку - договору купівлі-продажу майна; точності встановлення орендних платежів; структуру укладеного договору, тобто наявність в договорі оренди елементів інших договорів.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах

Оренда земельних ділянок і земельних часток «паїв» задля сільськогосподарських товаровиробників на сьогодні являється звичайною справою. Хоча до цих пір виникають запитання, котрі загалом торкаються оформлення таких відносин, порядку розрахунку орендної плати та правил її виплати.

Основним документом, підтверджуючим право на земельну частку «пай», являється сертифікат на право власності на земельну частку «пай», в якому вказані розмір паю в умовних кадастрових гектарах і його вартість. Видавався такий сертифікат районною (міською) державною адміністрацією. Крім сертифікату, документами, підтверджуючими право на земельну частку «пай», являються:

- свідоцтво про право власності на спадщину;
- угоди купівлі-продажу, дарування, міни, посвідчені в установленому законом порядку, до яких прикладаються сертифікат на право на земельну частку «пай»;
- рішення суду про визнання права власності на земельну частку «пай».

Відповідно частини 1 статті 79 Земельного Кодексу України «Земельна ділянка як об'єкт права власності визнають частину земної поверхні з встановленими кордонами, відповідним місцем розташування, цільовим господарським призначенням і з відповідними відносно нього правами» [19].

Згідно з частини 1 статті 81 Земельного Кодексу України громадяни України отримують право власності на земельну ділянку на основі «купівлі по договору купівлі-продажу, ренти, дарування, міни, по іншим громадянсько-правовим згодам; безплатної передачі із земель державної і комунальної власності; приватизації земельних ділянок, які раніше були

передані їм в користування; прийняття спадщини; виділення в натурі на місцевості належної їм земельної частки паю» [19].

Нездатність або недоцільність ефективного використання майна суб'єктом-власником, з одного боку, а також відсутність достатніх виробничих потужностей для провадження або розширення діяльності та фінансових ресурсів для їх придбання у суб'єкта-користувача – з іншого є об'єктивними та основними передумовами виникнення орендних відносин між підприємствами.

Сьогодні єдиного визначення поняття оренди в законодавстві і нормативних положеннях не існує (рис. 1.4), хоча й принципових відмінностей чи суперечностей між ними теж немає.

Джерело	Трактування поняття оренди
П(С)БО 14 «Оренда» [53]	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
МСБО 17 «Оренда» [37]	Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу
Податковий кодекс України [49]	Лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій із фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк
МСБОДС 13 «Оренда» [38]	Оренда – угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду
НП(С)БОДС 126 «Оренда» [54]	Оренда – договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18]	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності

Рис. 1.4. Зміст поняття «оренда» в законодавчо-нормативних актах

Спільними характеристиками для всіх визначень є: суб'єкти орендних відносин (орендодавець та орендар); предмет або об'єкт (актив, а точніше необоротний актив); характер взаємовідносин між суб'єктами (передача права користування); платність (користування активами є платним для орендаря); строковість (термін користування узгоджується між суб'єктами орендних відносин). Саме ці характеристики становлять економіко-правову сутність оренди.

Згідно зі ст. 1 Указу №1529 «Про невідкладні заходи що до прискорення реформування аграрного сектору економіки» від 03.12.1999р. члени сільськогосподарського господарства, які одержали право власності на земельний пай, мають право вільного виходу з цього господарства разом із земельним паєм і створення підприємства приватної власності. Також фізичні особи мають можливість реалізувати своє право на земельний пай шляхом надання його в оренду іншим сільськогосподарським товариствам. Але обов'язково має бути підписано договори оренди між підприємствами, установами, організаціями, що використовують землю для сільськогосподарського призначення, і фізичними особами – власниками паїв з виплатою орендної плати в готівковій або натуральній формах.

Витрати орендаря призначені для покращення об'єкту фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до зростання економічних вигод майбутніх, котрі раніше очікувалися від його застосування, відображаються як капітальні інвестиції, що вносяться до вартості об'єкта фінансової оренди.

Витрати від зменшення важливості об'єктів фінансової оренди визнаються орендарем в порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», який є затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 та зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509.

В бухгалтерському обліку у відповідності із П(С)БО № 14 «Оренда» і

МСБО № 17 «Оренда», оренда земельних (паїв) ділянок визначається як операційну і фінансова.

Відповідно до п. 8 П(С)БО № 14 «Оренда»: «земельні ділянки (паї), що перебувають в операційній оренді, включаються до складу позабалансових об'єктів бухгалтерського обліку та відображаються за вартістю, зазначеною в договорі оренди» [53]. Оренда фінансова земельних ділянок має на меті передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом користування і володіння орендованим активом. Дані ділянки земельні обліковуються за вимогами П(С)БО № 7 і МСБО № 16 «Основні засоби». Доречно також зауважити, якщо земельну ділянку надано в оренду, проте підприємство має намір в подальшому використовувати дану земельну ділянку самостійно, вона не може визнаватися об'єктом інвестиційної нерухомості.

Головні вимоги системи бухгалтерського обліку діючої визначено у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», від 16.07.1999р, після внесення змін 16.07.1999р. Який визначає «правові засади організації, регулювання, ведення бухгалтерського обліку і складання звітності фінансової в Україні» [18].

При заповненні облікових реєстрів обов'язковою умовою виступає підтвердження їх документальне на основі первинних документів. Первинні документи мають бути оформлені в момент виконання господарської операції чи безпосередньо після її завершення. Під час продажу товарів за готівку можливим є складання первинного документу не рідше одного разу на день на основі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю і впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи.

При обліку орендних операцій необхідно врахувати, також діючий сьогодні «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджений наказом Мінфіну України від 30.11.1999 № 291». Відповідно до нього передбачено рахунки задля відображення процесу реалізації

сільськогосподарської продукції.

Порядок відображення орендних операцій в обліку на рахунках впорядковується: «Інструкцією Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 21.12.1999 № 893 [21].

Основний нормативний документ, який необхідно використовувати при визначенні фінансових результатів підприємства з метою оподаткування прибутку є Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. із змінами й доповненнями, де визначено «основні поняття, орендна плата, платники податку, об'єкти оподаткування, особливості амортизації та обліку резервів, ставки податку, правила ведення податкового обліку, оподаткування виробників сільськогосподарської продукції. Оподатковуваний прибуток визначається на основі фінансового результату, отриманого в бухгалтерському обліку і відкоригованому на податкові різниці» [49].

Отже, при веденні обліку і здійсненні контролю орендних операцій важливо враховувати вимоги великої кількості нормативних документів, які стосуються як порядку ведення обліку так і оподаткування зазначених операцій.

Висновки до першого розділу

1. Аналіз законодавчих і нормативних положень, підходів і точок зору вітчизняних та зарубіжних учених свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо визначення оренди як економічної категорії.

2. Оренда – це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендарем та орендодавцем, що проявляються як функція складання матеріальних факторів виробництва і як господарська операція з приводу розподілу прав користування, володіння й розпорядження

відповідними активами в обмін на орендну плату.

3. При побудові дієвої методики орендних операцій слід враховувати особливості розуміння їх сутності з економічної та юридичної точок зору. Виходячи із юридичної природи орендного договору, орендований об'єкт слід розглядати в розрізі пучка прав власності (володіння, розпорядження, користування), частина з яких (користування та часткове розпорядження майном) переходить від орендодавця до орендаря. Економічна функція оренди передбачає, що в результаті укладання орендного договору орендодавець отримує дохід від орендних операцій, а орендар сплачує орендну плату.

4. Виходячи з класифікації об'єктів оренди визначено такі її види, як оренда основних засобів, оренда інших необоротних матеріальних активів, оренда нематеріальних активів та оренда інвестиційної нерухомості. Відповідно до розрахунків за орендними операціями виділено короткострокову та довгострокову оренду. Згідно П(С)БО 14 «Оренда» оренду слід поділяти на фінансову та операційну відповідно до того, якою мірою ризику та вигоди, пов'язані з правом власності на орендований актив, стосуються орендодавця та орендаря.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Фінансово-економічна характеристика сільськогосподарського підприємства

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Дніпро-Н» зареєстроване 03 березня 2000 року. Розташоване в Дніпропетровській обл., Кам'янському (Верхньодніпровському) районі, селі Пушкарівка, вул. В. Ілляшевської, буд. 28. Види діяльності товариства:

- основний: 01.11 «Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (основний)»;

- інші: 01.41 «Розведення великої рогатої худоби молочних порід»; 01.45 «Розведення овець і кіз»; 01.46 «Розведення свиней»; 01.61 «Допоміжна діяльність у рослинництві»; 46.21 «Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин».

Керівник сільськогосподарського підприємства – директор Кукса Анатолій Іванович.

В свою чергу відділення рослинництва складається з тракторної бригади, рілочної бригади і їдальні. Виробничий процес очолює керуючий відділенням.

Оцінка майна та капіталу СТОВ «Дніпро-Н» за 2015-2019 рр. розглянута в додатку А. З додатку А видно, що підприємство в двічі за остання п'ять років збільшило суму майна з 14905 тис. грн. в 2015 р. до 29979 тис. грн. в 2019 р. (101,13 %). Дана ситуація пояснюється збільшенням суми необоротних (132,19 %) і оборотних (78,16 %) активів в активі балансу та власного капіталу(146,84 %) і зобов'язання та забезпечення (68,91%) в пасиві. Найзначніші зміни відбулися в сумі поточної кредиторської заборгованості

вона збільшилася більше ніж в 21 рази, що пояснюється збільшенням поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги в 2019 році до 2270 тис. грн. Позитивним є збільшення суми грошових коштів більше ніж в сім разів з 37 тис. грн. в 2015 р. до 267 тис. грн. в 2019 р. Якщо порівнювати статті балансу можемо дійти висновку, що всі суми за досліджуваний період збільшилися, лише зареєстрований (пайовий) капітал не змінився і знаходиться на рівні 7 тис. грн.

Ефективність використання основних засобів в СТОВ «Дніпро-Н» наведено в додатку Б. Проаналізувавши вихідну інформацію зазначимо, що річний приріст збільшився на 2063 тис. грн., темп зростання (зниження) та темп приросту (зменшення) виростили на 6,16 відсоткових пункти. Динаміка руху основних засобів на підприємстві наведено на рисунку 2.1 з якого видно, що на кінець періоду вартість основних засобів завжди більша ніж на початок.

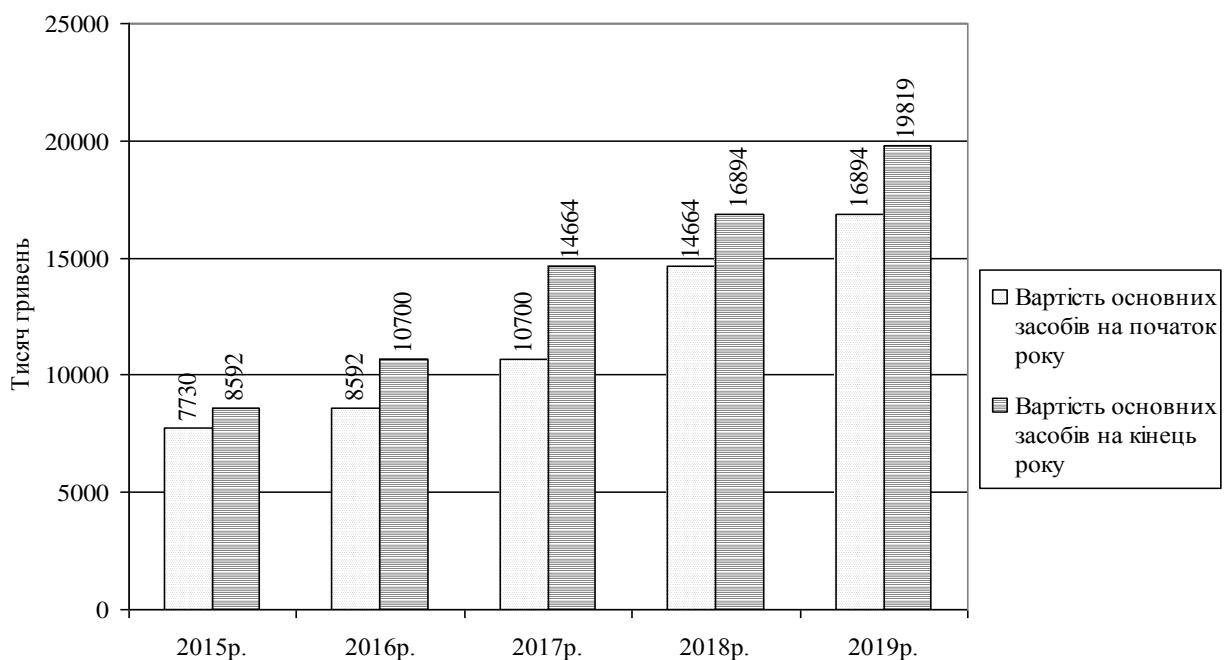


Рис. 2.1. Динаміка руху основних засобів в СТОВ «Дніпро-Н»

Коефіцієнт оновлення зріс на 3,71 відсоткових пункти а коефіцієнт вибуття навпаки знизився на 1,13 відсоткових пункти. Позитивним є те, що при збільшенні суми основних засобів як на початок так і на кінець періоду

період оновлення (можливого повного вибуття) зменшується. Період обороту дещо виріс з 18 років в 2015 р. до 21 року в 2019 р.

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства представлено в додатку В який показує, що чистий дохід від реалізації продукції збільшився у 2019 році на 63,97 %, за рахунок значним підвищенням цін на продукцію СТОВ «Дніпро-Н». Операційні витрати, у тому числі собівартість реалізованої продукції, в свою чергу зросла на 82,8 %, що призвело до зменшення валового прибутку на 6,32 %. Валовий прибуток (збиток) у % до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 42,67 %. Всі зміни призвели до зменшення Чистий прибуток з 2554 тис. грн. до 51 тис. грн., а його відношення до валового прибутку знизилося на 52,35 в. п.

Оцінка фінансової стійкості СТОВ «Дніпро-Н» за 2015-2019 рр. представлена в додатку Д. Аналізуючи показники додатку можливо дійти висновку, що підприємство за останні п'ять років мало належну кількість капіталу, оскільки коефіцієнт автономії знаходиться в межах нормативного значення 0,5 за 2017-2019 рр., який збільшився на 22,72 %. Обернений показник до коефіцієнту автономії коефіцієнт концентрації залученого капіталу навпаки знизився на 16,02 %. Спостерігається збільшення коефіцієнту фінансування на 46,14 % та зменшення коефіцієнт фінансового ризику 31,57 %.

Показники стану оборотних активів свідчать про значне зменшення маневреності капіталу 83,03 %, що в свою чергу є досить негативним відповідно до функціонального стану підприємства. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів в 2017 р. і 2019 р має значення менше нормативного 0,1, що призвело до його зменшення на 0,42 відсоткових пункти. Підприємство не досить забезпечено запасами про, що свідчить коефіцієнт забезпеченості запасів який має менше значення за нормативне за 2016-2019 рр.. Дослідивши показники стану оборотних активів можна зробити висновок, що сільськогосподарське підприємство не в повному

обсязі забезпечене відповідними активами. Аналіз показників стану основного капіталу свідчить про зменшення всіх показників, крім коефіцієнта реальної вартості основних засобів у майні який збільшився на 17,69 %.

Оцінка ліквідності, платоспроможності та оборотності оборотних активів СТОВ «Дніпро-Н» (Додаток Е) показала, що баланс підприємства не є абсолютно ліквідним, оскільки виконується лише третя нерівність, а перші дві ні. Тому ми рекомендуємо зменшити кредиторську заборгованість, за товари, роботи, послуги, поточні зобов'язання за розрахунками і відмовитися від короткострокових кредитів банків.

Стан платоспроможності досліджуваного сільськогосподарського підприємства є незадовільним, оскільки коефіцієнт абсолютної ліквідності є нижчим за нормативне значення 0,2, що свідчить про недостатню кількість наявних грошових коштів у підприємства для негайного погашення поточної заборгованості. Коефіцієнт загальної ліквідності також не відповідає нормативному значенню, а саме значне зменшилося на 44,37 %. Коефіцієнт загальної платоспроможності в 2019 році у відношенні до 2015 збільшився на 19,08 %, це свідчить про підвищення платоспроможності підприємства..

Оцінка оборотності оборотних активів показала, що коефіцієнт обертання оборотних активів зменшився на 19,42 %, коефіцієнт завантаження оборотних активів збільшився на 24,1 %, тривалість одного обороту оборотних активів збільшилася на 24 дні.

При дослідженні ділової активності СТОВ «Дніпро-Н» (Додаток Ж) встановлено, що майже половина показників мають позитивну динаміку. Показники які показали збільшення тривалість одного обороту оборотних активів (36 %), тривалість одного обороту поточної дебіторської заборгованості (42,76 %), тривалість одного обороту власного капіталу (61,80 %). Показники які показали зменшення загальний коефіцієнт обертання капіталу 22,83 %, фондвіддача необоротних активів 38,19 %, коефіцієнт обертання оборотних активів 26,45 %, коефіцієнт обертання оборотних

виробничих фондів та готової продукції і товарів 17,63 %, коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості 38,19 %.

Комплексна (рейтингова) оцінка фінансового стану СТОВ «Дніпро-Н» (Додаток 3) дає можливість поставити підприємству певну кількість балів, та знайти його сильні та слабкі сторони (рис. 2.2).

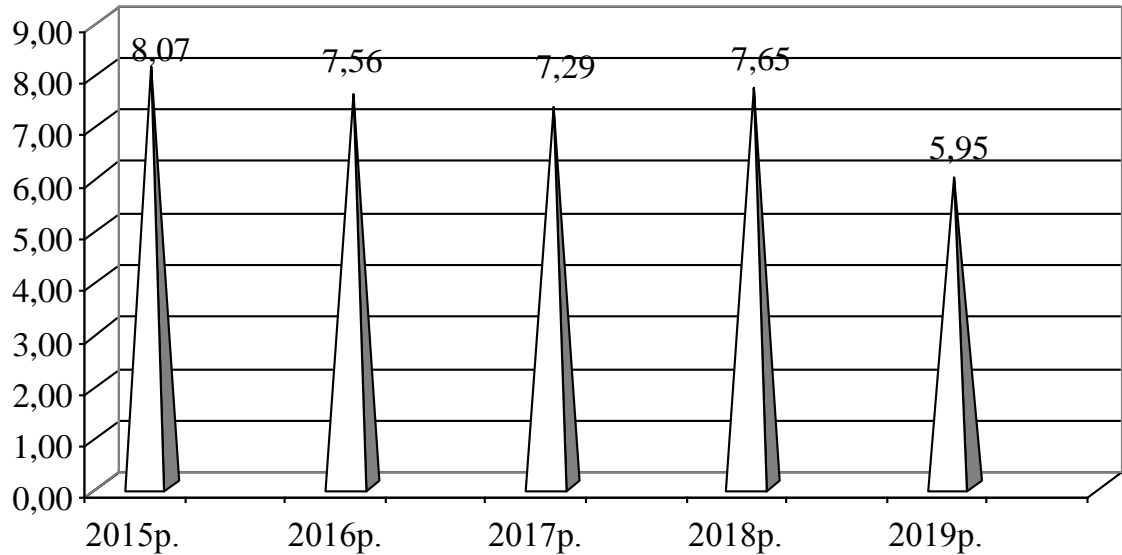


Рис. 2.2. Рейтингова оцінка фінансового стану СТОВ «Дніпро-Н»

За п'ять років з 2015 по 2018 р. СТОВ «Дніпро-Н» має рейтинг фінансового стану А, а в 2019 рейтинг Б, це у свідчить про погіршення фінансового стану підприємства. Після проведення комплексної оцінки фінансового стану в господарстві встановлено, що інтегрований показник фінансового стану знаходиться в межах від 8,07 в 2015 році до 5,95 в 2019 році.

2.2. Характеристика організаційної роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад облікової політики підприємства

Впровадження бухгалтерського обліку та відповідної фінансової і статистичної звітності в СТОВ «Дніпро-Н» проводиться на підставі законодавчих документів, що затверджуються органами, на які накладено

обов'язки ведення у Україні питань фінансового обліку та звітності. Це представляє собою ведення фінансового обліку і складати фінансову звітність за єдиною методикою й формою і таким чином здійснювати звіряння облікової інформації. Але це не вказує на те, що господарство, враховуючи конкретні умов функціонування, не може обирати найбільш вигідні для нього форми ведення фінансового обліку.

Опираючись передусім на якості нормативної бази, організація фінансового обліку здійснює отримання, відображення і застосування знань про методи, форми й способи створення процесу фінансового обліку, взяття інформації про фінансову діяльність товариства.

Організація роботи бухгалтерської служби в СТОВ «Дніпро-Н» здійснюється директором товариства та передбачає розподіл прав і обов'язків головного бухгалтера, облікових працівників, розподіляє обов'язки бухгалтерської служби, її місце в системі менеджменту та взаємодію з іншими підрозділами господарства.

На досліджуваному підприємстві застосовується напівавтоматизована журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку із застосуванням програми «1 С: Бухгалтерія 8.2», програмний комплекс «М.Е.Дос» та розроблених самостійно головним бухгалтером в програмі Excel журналів та відомостей бухгалтерського обліку з застосуванням нового плану рахунків бухгалтерського обліку.

Організацією фінансового обліку СТОВ «Дніпро-Н» займається головний бухгалтер. Він контролює дотримання в господарстві встановлених однакових методологічних засад фінансового обліку, складання та подання у відповідні строки фінансової звітності; здійснює контроль за відображенням на рахунках фінансового обліку всіх проведених операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та псування цінностей.

Бухгалтерська служба в СТОВ «Дніпро-Н» складається з наступних працівників, а саме: Головний бухгалтер – Кременчуцька І.В., Бухгалтер – Галушка Т.М. і Касир – Васильченко Л.О. Якісні характеристики персоналу

облікової служби визначаються ступенем професійної та кваліфікаційної придатності їх до покладених обов'язків на працівників та виконуваних ними завдань. Якісний склад працівників облікової служби підприємства узагальнено в поданій нижче таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Якісні характеристики працівників облікової служби СТОВ «Дніпро-Н»

Посада	П.І.Б.	Наявність у працівника вищої освіти	Рік закінчення ВНЗ	Підвищення кваліфікації	Література якою користується	Програмні продукти якими володіє
Головний бухгалтер	Кременчуцька І.В.	Спеціаліст	2005 р.	-	Газета «Все про бухгалтерський облік», Інтернет ресурси	Microsoft Office, «М.Е.Doc»
Бухгалтер	Галушка Т.М.	Спеціаліст	2008 р.	-	Газета «Все про бухгалтерський облік», Інтернет ресурси	Microsoft Office, «Клієнт-Банк», «1 С: Бухгалтерія 8.2»
Касир	Васильченко Л.О.	Спеціаліст	2010 р.	-	Газета «Все про бухгалтерський облік», Інтернет ресурси	Microsoft Office, «Клієнт-Банк»

Проаналізувавши якісний склад працівників бухгалтерської служби СТОВ «Дніпро-Н», бачимо, що всі працівники мають економічну, повну вищу освіту, але не проходили курси підвищення кваліфікації, користуються періодичними виданнями та мають певні навички в користуванні персональними комп'ютерами.

Співробітники бухгалтерської служби СТОВ «Дніпро-Н» проводять контроль за операціями матеріально-відповідальних осіб, звіряють їхню звітність, проводять інвентаризацію цінностей. На підрозділ з обліку сформований обов'язок не лише проводити контроль за відповідністю складання первинних документів, а й за правильність їх змісту чинним нормативним документам. Працівники зайняті в обліку відповідають за зберігання фінансової документації на усіх рівнях документообігу, за вчасність проведення фінансової звітності певним користувачам інформації.

В СТОВ «Дніпро-Н» процес обліку проводиться централізованою бухгалтерією та обліковими працівниками структурних підрозділів. На етапі відповідного підрозділу проводиться документальне підтвердження здійснених операцій, групування та обробка первинних документів з переміщення активів, розрахунків за виплатами працівникам.

Розпорядження і вказівки керівника бухгалтерії в межах її компетенції є необхідним для виконання всіма співробітниками й структурними підрозділами господарства. Точне виконання всіх завдань головного бухгалтера щодо відповідності правил здійснення фінансового обліку здійснює керівник господарства.

Обов'язки головного бухгалтера в СТОВ «Дніпро-Н» повністю відповідають вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» який передбачає «забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства» [18].

Облікова політика передбачає сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Документальне оформлення облікової політики в СТОВ «Дніпро-Н» представлене у вигляді «Наказу про облікову політику», який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Який є головним внутрішнім документом, яким регулюється підприємство облікового ходу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

На підприємстві наказ про облікову політику складається з таких 3

розділів :

- організація бухгалтерської служби па підприємстві;
- облікова політика;
- організаційно-технічні аспекти.

В СТОВ «Дніпро-Н» весь документообіг регламентує графік документообігу. Роботу з його складання організовує головний бухгалтер (він же контролює дотримання графіка виконавцями, а його вимоги обов'язкові до всіх підрозділів і служб підприємства). Він оформлений у вигляді схеми зі створення, перевірки та обробки документів, виконуваних кожним підрозділом підприємства. В даному господарстві відсутній графік документообігу, що в свою чергу не дає підприємству повноцінно працювати.

2.3. Особливості обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві

На підприємстві облік орендних операцій СТОВ «Дніпро-Н» ведеться за журнально-ордерною формою обліку. СТОВ «Дніпро-Н» відображає вартість об'єкта операційної оренди «земельного паю» на за балансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в договорі оренди.

В господарстві ведеться реєстр пайщиків, в якому відмічена така інформація:

- прізвище, ім'я, по-батькові;
- паспортні дані, дата народження;
- адреса, контактний телефон;
- розмір земельної ділянки, кадастровий номер, місце розташування земельної ділянки;
- документ, що посвідчує право власності «№, дата видачі»;
- термін дії договору, дата підписання, дата реєстрації договору;

- для співвласників – частка їхньої власності.

На підставі цього ведеться книга нарахування і виплати орендної плати за даний рік в розрізі кожного пайщика. В якій ведеться:

- ПБ, частка – для співвласників;
- сальдо на початок року;
- нарахування за рік;
- утримання ПДФО;
- утримання військового збору;
- видача орендної плати помісячно;
- сальдо на кінець року.

Орендну плату характеризують витратами на прямолінійній основі на протязі строку оренди чи із урахуванням методу одержання економічних вигоди, пов'язаних із використанням об'єкту операційної оренди. Плата за оренду земельних паїв у СТОВ «Дніпро-Н» включається у собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в складі інших прямих витрат. Крім того, орендну плату (залежно від призначення орендованої земельної ділянки) можна вносити до складу адміністративних, загальновиробничих витрат або витрат на збут.

При визначенні періоду, у котрому важливо орендну плату визначити витратами: (Якщо засіб забезпечує одержання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то затрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації між відповідними звітними періодами), отже, орендну плату включають щомісяця до витрат в розмірі $1/12$ суми оренди за 12 місяців, передбаченої в договорі оренди. Типова кореспонденція з обліку орендних операцій на СТОВ «Дніпро-Н» наведено в додатку К.

При здійсненні розрахунків із оренди земельного паю у безготівковій формі в підприємстві «орендаря» – платника ПДВ виникає податкове зобов'язання із ПДВ. В даному випадку при постачанні товарів–послуг у межах заміни іншим особам, не зареєстрованим платниками податку, база

нарахування податку формується виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче за справжні ціни. Прибуток фізичної особи – орендодавця від надання в оренду земельного паю включається до загального оподаткованого доходу такої фізичної особи.

Податковим агентом орендодавця в цьому разі виступає підприємство орендар, об'єкт нарахування податку формується виходячи із розміру орендної плати, визначеної у договорі оренди, проте не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, зазначена законодавством із питань оренди землі. ПДФО утримується за ставкою 15%.

При сплаті орендної плати у готівковій формі ПДФО перечислюється до бюджету в ході виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом.

Якщо оподатковуваний дохід надається в безготівковій формі, ПДФО перераховується до бюджету протягом робочого дня, що настає за днем такого нарахування. Розглянемо порядок нарахування орендної плати та відтворення даної інформації у бухгалтерському й податковому обліках операцій з оренди паю в СТОВ «Дніпро-Н» Розрахунок вартості орендної плати в СТОВ «Дніпро-Н» наведено в додатку Л.

Так як в господарстві землі ореннуються у трьох радах, то і довідок буде три. На підставі цих довідок заповнюється декларації платника єдиного податку четвертої групи по кожній ралі окремо і також з відміткою «Загальна», де відображається загальна кількість землі господарства по категоріям з відображенням площі, ставки податку «%», річна сума податку четвертої групи, а також в розрізі за кожен місяць окремо I квартал – 10 %, II квартал – 10 %, III квартал – 50 % IV квартал – 30% від річної суми податку четвертої групи: 3 місяці.

До декларації платника єдиного податку четвертої групи заповнюється додаток «Відомість про наявність земельних ділянок», де відображається по кожній ділянці:

- документи, що засвідчують право власності та /або користування

земельними ділянками;

- кадастровий номер земельної ділянки;
- серія та номер державного Акта і дата його реєстрації;
- дата укладання та строк дії договору оренди, а також дата та номер державної реєстрації договору оренди;
- найменування орендодавця;
- місце знаходження земельних ділянок, код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ;
- нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки;
- категорія земельних ділянок (с/г угідь);
- площа земельної ділянки.

Для аналітичного обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» призначена спеціальна відомість, в якій по кожному власнику відповідного орендованого майна відображають такі показники:

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

Для обліку оренди паїв використовують рахунок бухгалтерського обліку:

- рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» – обліковуються засоби у вигляді земельних паїв, отриманих підприємством на основі договорів операційної оренди. Зростання залишку по рахунку відбувається при взятті їх на облік, зменшення – при вибутті;

- рахунок 23 «Виробництво» – за дебетом рахунку показується орендна плата, якщо земельна ділянка застосовується для вирощування однієї культури;

- рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» – за дебетом рахунку показується орендна плата, якщо земельна ділянка застосовується для вирощування різних культур;

– рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» – за дебетом рахунку показується виплата орендної плати орендодавцю, за кредитом – нарахування суми орендної плати;

– рахунок 641 «Розрахунки за податками» – за кредитом рахунку показується нарахований податок на доходи, за дебетом – сплата податку до бюджету.

Факт передачі права власності на земельну ділянку супроводжується внесенням відповідного запису до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень, а також отриманням документу, що засвідчує здійснення державної реєстрації права на земельну ділянку.

Перелік відповідних документів, котрі підтверджують завершення оформлення передачі права власності на земельну ділянку і виникнення права власності на неї в відповідної особи, регламентується господарським Кодексом України . Згідно цього кодексу «документом, що засвідчує факт виникнення права власності при здійснення державної реєстрації прав на нерухоме майно (факт здійснення державної реєстрації права власності) – є свідоцтво про право власності на нерухоме майно. Однак таке свідоцтво дається не у всіх випадках при здійсненні державної реєстрації прав. Тому кодексом зазначена видача іншого документа, який підтверджує наявність у особи права власності на земельну ділянку – витягу з Державного реєстру прав» [11].

Крім права власності на земельну ділянку, реєстрації підлягають й інші види прав на неї, похідні права: право постійного користування земельною ділянкою, право оренди, право ренти.

Державна реєстрація речових прав на пай проводиться після державної реєстрації земельних ділянок у Державному земельному кадастрі.

Заява на державну реєстрацію прав власності на землю, права оренди земельної ділянки різних форм власності за письмовою заявою право набувача може подаватися державним кадастровим реєстратором, який провів державну реєстрацію такої земельної ділянки. Для громадян – це

зручно, оскільки в такому випадку не доведеться особисто звертатися до реєстраційної служби.

В СТОВ «Дніпро-Н» облік оренди починається з пред'явлення Свідоцтва про право власності про майновий пай, Витягу із реєстру про речових прав, Свідоцтво про спадщину, а також пред'явлення паспорту та індивідуального ідентифікаційного коду орендодавця. На основі пред'явлених документів з орендодавцем закладається договір про оренду землі та акт приймання-передачі, дані з якого переносяться в Реєстр пайщиків. Потім СТОВ «Дніпро-Н» звертається до Державної районної адміністрації де оформлюється Інформаційна довідка про кількість земель, де вказуються точна кількість земель та робиться її грошова оцінка, і як наслідок на основі цієї довідки розраховується податок на землю, а також орендну плату, яка має становити не менше 3%. Розрахунок податку на землю та орендної плати оформлюється бухгалтерською довідкою. Так СТОВ «Дніпро-Н» раз на рік складає Податкову декларацію сплати за землю, а також Реєстр нарахування орендної плати пайщикам. На основі Реєстр нарахування орендної плати пайщикам виписуються платіжні відомості на основі яких орендодавець може отримати гроші або обміняти (купити) у підприємства продукцію. Дані з реєстру, також, переносяться в Журнал-ордер по рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» № 3-Г с.-г. та Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями 3.4. с.-г.

На рис. 2.3 наведено схему аналітичного обліку руху орендних об'єктів СТОВ «Дніпро-Н».

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, котрий наноситься на об'єкт (стійкою фарбою, прикріплення металевого жетону) і у подальшому ставиться у всіх документах, під час виконання операцій із основними засобами. Даний інвентарний номер закріплюється за відповідним об'єктом основного засобу на весь термін корисної експлуатації і не змінюється. На кожен об'єкт основного засобу відкривається інвентарна картка, вона є реєстром аналітичного обліку. У картці проставляється назва і

номер об'єкту основного засобу, номер акту і дата прийняття, норма нарахування амортизації, коротка характеристика об'єкта, а також робляться відмітки про ремонт та їх переміщення. На однотипні об'єкти невеликої вартості, які надходять у виробництво в одному місяці та мають однакову цінність, дозволяється відкривати одну інвентарну картку.

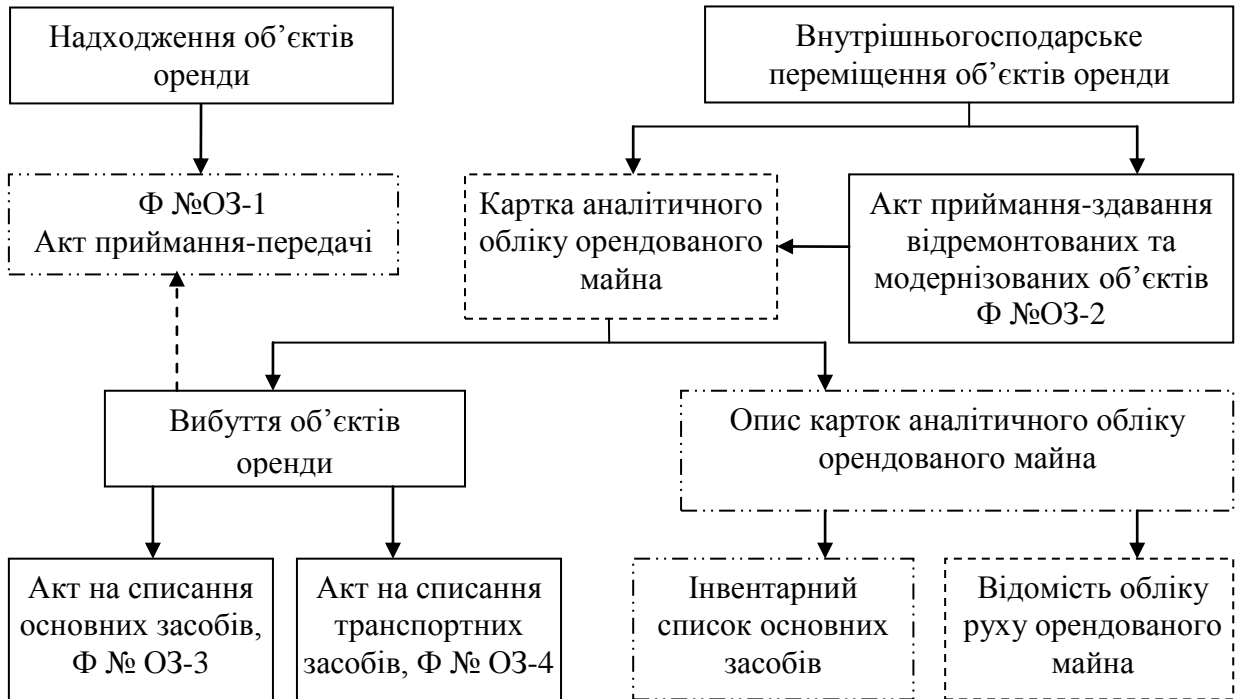


Рис. 2.3. Схема аналітичного обліку руху орендних об'єктів

Для забезпечення зберігання інвентарних карток їх реєструють у спеціальних інвентарних описах: записи здійснюються по класифікаційних групах основних засобів. Зареєстровані в описах картки зберігають у картотеці, де формуються по класифікаційних групах та за місцем експлуатації. Картки недіючих основних засобів (тих, що зберігаються в запасі та знаходяться на консервації) зберігаються окремо.

По місцях використання об'єкту основного засобу ведуть облік в інвентарних описах, в яких є короткі відомості про об'єкти основних засобів, який знаходиться в експлуатації.

Внутрішнє переміщення основних засобів (з цеху в цех, з запасу в експлуатацію) здійснюється актом прийому-передачі основних засобів, які складаються у 2-х екземплярах: 1 – дається в бухгалтерію та служить

основою для запису в інвентарній картці і для перенесення її в картотеці по новому місцю використання об'єкту основних засобів; на основі 2-го робиться запис в інвентарному списку про вибуття об'єкту основного засобу. Кожного місяця інформація стосовно інвентарних карток на об'єкти, які надходять вносять в картки обліку руху основних засобів, що ведуться у розрізі груп основних засобів. Дані картки замінюють аналітичні відомості за рахунком 10 «Основні засоби», отже їх підсумок щомісяця звіряють із результатами основних засобів синтетичного обліку за рахунком основного засобу.

Вибуття основних засобів регламентується актом на списання. Бухгалтерський облік оренди ОЗ в СТОВ «Дніпро-Н» ведеться наступним чином:

1. У випадку коли СТОВ «Дніпро-Н» є орендарем то об'єкт оренди обліковується на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною у договорі оренди і у акті приймання-передачі. Отримані активи в оренду: відображаються на цьому рахунку за видами, наприклад: земельні ділянки, будинки та споруді машини й обладнання тощо. Залишок за Дт 01 збільшується під час надходження необоротних активів, отриманих в оперативну оренду, і зменшується за Кт цього рахунка при їх поверненні орендодавцеві.

Орендна плата є поточного періоду витратами. Сума плати за оренду додається до складу: – загальновиробничих витрат – рахунок 91, якщо об'єкт оренди використовується у виробничих цілях, але віднести орендну плату до конкретного об'єкта витрат неможливо;

- інших прямих витрат – рахунок 23, якщо вона може бути безпосередньо віднесена на конкретний об'єкт витрат;

- адміністративних витрат – рахунок 92, якщо орендовані активи використовуються для управління підприємством;

- витрат на збут – рахунок 93, якщо об'єкт оренди використовується при реалізації продукції, товарів, робіт і послуг;

2. Коли СТОВ «Дніпро-Н» виступає в ролі орендодавця об'єкт оренди та його амортизація відображаються в балансі на рахунках класу 1 «Необоротні активи». При цьому, якщо в операцій оренду передається нерухомість, орендодавець повинен обліковувати у складі інвестиційної нерухомості на рахунку 100. Дохід від оренди є іншим операційним доходом звітного періоду.

В мовах оренди нерухомості орендар сплачує не лише орендні платежі, а і зазнає витрат, пов'язаних із використанням об'єкта орендованого (електроенергія, водопостачання, вивіз сміття і інші комунальні послуги). Оплата даних витрат здійснюватися може таким чином:

- всі витрати за комунальні послуги, які надаються, сплачує орендодавець, в цьому випадку у договорі оренди передбачається пункт стосовно компенсації орендарем даних витрат. В разі коли орендується майно державної власності то для компенсації витрат орендодавцеві за оплату комунальних послуг необхідно укласти окремий договір;

- витрати на комунальні послуги оплачуються орендарем самостійно Проте для цього йому потрібно укласти договори із обслуговуючими організаціями (комунальними службами) від свого імені.

В бухгалтерському обліку орендар відображає суму спожитих комунальних послуг у складі витрат поточного періоду, а орендодавець суму комунальних послуг, що відшкодовується орендарем, – у складі інших операційних витрат, отриману компенсацій за них – у складі інших операційних доходів.

В основі первинних документів складаються накопичувальні відомості 4.1 с.-г., 4.4 с.-г., 4.5 с.-г., 4.6 с.-г., 4.7 с.-г., дані з яких потім переносяться в журнал-ордер № 4-А с. -г.

Отже, процес оформлення орендних операцій займає багато часу, до того ж дані відомостей повторюють дані реєстрів, що ще уповільнює процес обліку орендних операцій. Тому виникає багато помилок та складносте при оформленні.

2.4. Напрями удосконалення обліку орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві

Одним з основних завдань обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» є створення належних умов для ефективної роботи бухгалтерської служби. Зважаючи на широкі можливості у формуванні умов договору облік орендних операцій має включати весь спектр відповідних операцій. Разом із тим, важливо врахувати основну процедуру обліку орендних операцій, де необхідно пов'язати позабалансовий та бухгалтерський облік. Отже, постає необхідність визначити основні блоки технології облікової роботи з обліку орендних операцій. У результаті попередніх висновків нами запропоновано проведення робіт з обліку орендних операцій в 3 етапи (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Основні етапи робіт з обліку орендних операцій

На першому «вступному» етапі робіт формулюються умови договору і в остаточному варіанті погоджуються між сторонами, що визначає подальшу

побудову обліку орендних операцій. Особливе значення має юридичний статус орендодавця, вибір бази підрахунку, форми і строків виплати орендної плати, умови та порядок здійснення робіт з підтримки якісних характеристик орендованих об'єктів. Формулювання умов договору зумовлює у подальшому зміст і характер господарських операцій, які будуть відображені надалі в системі бухгалтерського обліку орендних операцій. Практичне проведення облікової роботи передбачає другий етап. Важливого значення набуває документування орендних операцій у позабалансовому обліку. Третій етап передбачає відшкодування суб'єктами оренди витрат, пов'язаних із порушенням умов договору та списання об'єкта із позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Особливістю бухгалтерського обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» є те, що фактично здійснюється рух майна, а склад власних активів як у орендодавця, так і у орендаря, залишається незмінним. Так, актив, який перебуває у користуванні орендаря, буде відображатися у складі власного капіталу орендодавця. Отже, дана ситуація, коли фактично актив відсутній на підприємстві, а в бухгалтерському обліку він присутній. Отже, потрібно розподілити об'єкт оренди залежно від його розміщення на те, що застосовується безпосередньо в СТОВ «Дніпро-Н», і те, що знаходиться в оренді.

Так, в бухгалтерському обліку орендодавця передані в оренду активи на рахунках слід відображати окремо. Оскільки чинна методика бухгалтерського обліку не дозволяє відслідковувати дійсну структуру власного майна орендодавця, раціонально передбачити аналогічний рахунок, що забезпечить відповідне зображення операцій з бухгалтерського обліку орендованого майна відповідно до умов господарювання, вчасне одержання необхідної інформації для керівництва СТОВ «Дніпро-Н».

Для даних цілей пропонуємо відкрити субрахунок 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді», що дозволить виділити в бухгалтерському обліку активи, які знаходяться в оренді. До субрахунку 185 необхідно

відкрити аналітичні субрахунки відповідно до видів орендованого майна.

Бухгалтерський облік активів, які знаходяться в оренді, на субрахунку 185 необхідно вести за їх справедливою вартістю. Отже, при переведенні активів зі складу необоротних активів, що застосовуються безпосередньо орендодавцем та обліковуються на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції», до складу майна в оренді потрібно здійснювати переоцінку такого майна.

Необхідність бухгалтерського обліку необоротних активів, які знаходяться в оренді, на окремому субрахунку як зазначається в міжнародних стандартах фінансової звітності, згідно з яких ресурси повинні групуватися зі схожими та розділятися з різними характеристиками:

- 1) активи, що різняться за очікуваним використанням в основній чи іншій діяльності товариства, мають відображатися окремо;
- 2) зобов'язання і активи з різним впливом на діяльність підприємства;
- 3) зобов'язання та активи, основні характеристики ліквідності яких різні, повинні відображатися як окремий елемент.

Для бухгалтерського обліку амортизації (зносу) майна яке знаходиться в оренді пропонуємо ввести субрахунок 136 «Амортизація необоротних матеріальних активів в оренді», передбачивши систему аналітичних субрахунків, аналогічних субрахунку 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді». Обсяги накопиченої амортизації (зносу) активів під час передачі їх в оренду важливо переводити із інших субрахунків рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» в кредит субрахунку 136 «Амортизація необоротних матеріальних активів в оренду».

Після закінчення строку оренди потрібно здійснити зворотне відображення активу і його амортизації із однієї аналітичної групи в іншу. Для ефективного аналітичного обліку активів взятих в оренду, в орендаря до рахунку 01 запропоновано застосування системи субрахунків, аналогічних до рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 15 «Капітальні інвестиції».

Облік аналітичний орендованих необоротних активів має здійснюватися кожним активом, та за способом використання. В залежності від способу використання формується вид затрат, до якого будуть віднесені нараховані орендні платежі, затрати на утримання активів і ін. Наприклад, для позначення способу застосування доцільно використовувати шифр того рахунку, на який буде відноситися орендний платіж за актив, приєднавши його до основного коду. Так: автомобіль, отриманий в оренду для адміністративних потреб, буде мати код 0114/92, а приміщення, отримане в оренду, в якому знаходиться офіс, – 0112/92. Якщо автомобіль використовується для потреб збуту, для нього буде позначений код 0114/93, а орендоване майно, яке використовується для виробництва певного виду продукції, – 0113/23. Отже, відповідний субрахунок матиме максимум потрібної інформації стосовно активу отриманого в оренду. Проте дана деталізація потрібна при великій кількості активів, отриманих в оренду, і при подальшій автоматизації накопичення інформації.

Для бухгалтерського обліку доходів орендодавця: необхідно змінити назву субрахунку з 713 «Дохід від операційної оренди активів» на «Дохід від оренди необоротних матеріальних активів», оскільки з позиції обліку недоцільно оренду поділяти на фінансову та операційну. Для більш точної деталізації даних стосовно зазначеного субрахунку варто ввести аналітичні субрахунки, а саме: субрахунки 7131 «Дохід від орендної плати» та 7132 «Інші доходи від оренди необоротних матеріальних активів». До інших доходів від оренди необоротних активів варто відносити суми відшкодування орендарем вартості комунальних послуг.

В разі надання в оренду необоротних активів які є основною діяльністю підприємства, то дохід від отриманого орендного платежу потрібно виконувати на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» з поміткою «Передача майна орендарю», і витрати накопичувати на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», як це зазначено в Інструкції до застосування Плану рахунків.

Стосовно бухгалтерського обліку доходів та затрат в орендаря, необхідно віднести їх до операційних затрат. Якщо актив, отриманий в оренду, бере участь у процесі виробництва і затрати можна прямо віднести на собівартість виробленої продукції, то орендні платежі необхідно здійснювати по дебету рахунку 23 «Виробництво», якщо прямо віднести затрати на собівартість не можна, то по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Якщо актив оренди використовується в адміністративних цілях, орендні платежі необхідно здійснювати по дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати», якщо актив оренди використовується для збуту – по дебету рахунку 93 «Витрати на збут» тощо. Дохід від одержаного орендного платежу облік слід здійснювати на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» з поміткою «Передача необоротних матеріальних активів орендарю». Отже, для удосконалення обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» ми пропонуємо відкривати додаткові субрахунки, які представлено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Запропоновані субрахунки для удосконалення обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н»

Номер субрахунку	Назва субрахунку	Призначення
185	Необоротні матеріальні активи в оренді	Відображаються а обліку активи, які знаходяться в оренді
136	Амортизація необоротних матеріальних активів в оренді	Обліковується суми накопиченої амортизації (зносу) активів при передачі їх в оренду
0112/92	Орендоване приміщення для адміністративних потреб	Приміщення, отримане в оренду для адміністративних потреб
0113/23	Орендоване майно для виробництва певного виду продукції	Орендоване майно, яке використовується для виробництва певного виду продукції
0114/92	Орендований автомобіль для адміністративних потреб	Автомобіль отриманий в оренду для адміністративних потреб
0114/93	Орендований автомобіль для потреб збуту	Автомобіль який використовується для потреб збуту

Оскільки, як було нами обґрунтовано, всі орендовані активи необхідно здійснювати на балансових рахунках орендодавця, а в орендаря – у позабалансовому обліку, рахунки чинного Плану рахунків 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» та 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» втрачають своє значення. Орендодавець, хоча й передає орендарю актив з правом наступного викупу, проте залишається його власником на період дії договору оренди, а тому не відображає довгострокові зобов'язання на вартість активу оренди. Аналогічно не виникає довгострокової заборгованості й у орендаря, оскільки оприбуткування активу на його баланс не відбувається.

Оскільки для обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» не пристосований жодний реєстр, тому необхідно розробити окремий документ в якому, слід відобразити витрати, пов'язані з орендою. Для удосконалення обліку орендованого майна в СТОВ «Дніпро-Н», ми пропонуємо використовувати розроблену форму «Відомості обліку руху орендованого майна», яка представлена в додатку М.

Амортизація майна наданого у операційну оренду основних засобів нараховується орендодавцем, адже у таких випадках об'єкт залишається на балансі орендодавця. Оскільки об'єкт який переданий в операційну оренду використовується не в орендодавця, то амортизація, повинна відображатися на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» тільки у разі, якщо надання послуг з оренди є одним з основних видів діяльності суб'єкта господарювання – орендодавця, на рахунок 23 (91,92 тощо) – якщо надання послуг з оренди є єдиним видом господарської діяльності підприємства – орендодавця, а на субрахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності», – якщо надання послуг з оренди не є основною діяльністю СТОВ «Дніпро-Н».

В П(С)БО 14 «Оренда» зазначено, що «затрати орендодавця з укладення договору про операційну оренду визначаються іншими операційними затратами того періоду, у якому вони здійснені, тобто йдеться мова тільки про затрати на укладення договору» [53]. Жодних інших затрат,

які були б пов'язані безпосередньо з наданням орендних послуг в положенні не вимагає зараховувати на субрахунок 949. На нашу думку, усі затрати які пов'язані з наданням орендних послуг, необхідно вести на одному з обраних для цього затратних, а не виділяти для одноразових затрат з укладання договору ще й рахунок 949 (рис. 2.5).

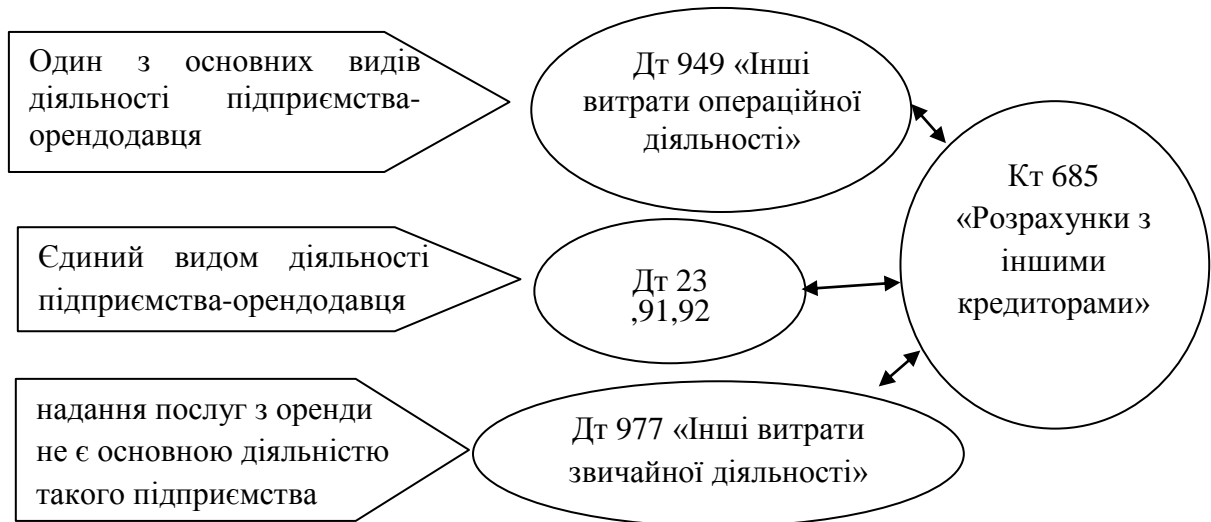


Рис 2.5. Рекомендована кореспонденція нарахування орендної плати для СТОВ «Дніпро-Н»

Що стосується доходів і затрат орендаря, то прямих доходів безпосередньо від того, що об'єкт основних засобів який отримано для оренди оренду, не буває, а бухгалтерський облік затрат на утримання орендованого таким чином об'єкта (якщо вони виникають) доцільно здійснювати на тих рахунках витрат, які зазначають мету їх понесення, тобто на одному з рахунків: 23, 91, 92 тощо. Про капітальні витрати у випадках операційної оренди не варто згадувати, їх просто бути не може у орендаря.

Висновки до другого розділу

1. За п'ять років з 2015 по 2018 р. СТОВ «Дніпро-Н» має рейтинг фінансового стану А, а в 2019 рейтинг Б, це у свідчить про погіршення

фінансового стану підприємства. Після проведення комплексної оцінки фінансового стану в господарстві встановлено, що інтегрований показник фінансового стану знаходиться в межах від 8,07 в 2015 році до 5,95 в 2019 році.

2. На досліджуваному підприємстві застосовується напівавтоматизована журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку із застосуванням програми «1 С: Бухгалтерія 8.2», програмний комплекс «М.Е.Дос» та розроблених самостійно головним бухгалтером в програмі Excel журналів та відомостей бухгалтерського обліку з застосуванням нового плану рахунків бухгалтерського обліку.

3. Для обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» використовують рахунок бухгалтерського обліку: 01 «Орендовані необоротні активи», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 641 «Розрахунки за податками»

4. Фактичний облік орендних операцій оформлюють на підставі договору про оренду землі та акта приймання-передачі, Реєстру пайщиків, Картка аналітичного обліку орендованого майна, Акт приймання-здавання відремонтованих та модернізованих об'єктів Ф № ОЗ-2, Опис карток аналітичного обліку орендованого майна, Акт на списання основних засобів Ф № ОЗ-3 та ін. На основі первинних документів складаються накопичувальні відомості 4.1 с.-г., 4.4 с.-г., 4.5 с.-г., 4.6 с.-г., 4.7 с.-г., дані з яких потім переносяться в журнал-ордер № 4-А с.-г..

5. В СТОВ «Дніпро-Н» процес оформлення орендних операцій займає багато часу, до того ж дані відомостей повторюють дані реєстрів, що ще уповільнює процес обліку орендних операцій. Тому виникає багато помилок та складносте при оформленні.

6. Розроблено та запропоновано три етапи технології проведення робіт з обліку орендних операцій, що дозволяє прослідкувати порядок формування відповідної інформації.

7. Вдосконалення системи обліку орендних операцій перш за все

повинно торкнутися первинної документації, а саме на нашу думку ведення відомості аналітичного обліку зайве, всі необхідні дані містяться в реєстрах, де узагальнюються в необхідному розрізі дані первинних документів і, які по суті, являються регістрами аналітичного обліку.

8. Амортизація переданих в операційну оренду основних засобів нараховується орендодавцем, оскільки в таких випадках об'єкт залишається на балансі орендодавця. Оскільки сам об'єкт операційної оренди експлуатується не в орендодавця, то амортизація так само, як і інші витрати, пов'язані з передачею основних засобів в операційну оренду, на наш «нестандартний» погляд, повинні відноситися на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» тільки у разі, якщо надання послуг з оренди є одним з основних видів діяльності підприємства – орендодавця, на рахунок 23 «91,92 тощо» – якщо надання послуг з оренди є чи не єдиним видом діяльності підприємства-орендодавця, а на рахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності», – якщо надання послуг з оренди не є основною діяльністю такого підприємства.

9. Для удосконалення обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» ми пропонуємо відкривати додаткові субрахунки 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді», 136 «Амортизація необоротних матеріальних активів в оренді», 0112/92 «Орендоване приміщення для адміністративних потреб», 0113/23 «Орендоване майно для виробництва певного виду продукції», 0114/92 «Орендований автомобіль для адміністративних потреб», 0114/93 «Орендований автомобіль для потреб збуту».

РОЗДІЛ 3. СТАН КОНТРОЛЮ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Організація і методика проведення контролю орендних операцій на підприємстві

Чітка організація контролю суб'єктів господарювання є обов'язковою умовою здійснення ефективної господарської діяльності, а контроль орендних операцій є необхідним та невід'ємним елементом її організації, адже ефективність залежить від раціонального управління майном, в тому числі, орендованим. Контроль орендних операцій не тільки допомагає виявити та позбутися відхилень і порушень в процесі відображення орендних операцій, а й впливати на фінансовий результат діяльності підприємства.

На думку Боримської К. П. «контроль орендних операцій – процес спостереження та перевірки здійснення господарських операцій, що впливають на структуру майна підприємства без права власності на нього, та які впливають на формування собівартості виробленої продукції, наданих послуг та на фінансовий результат підприємства в цілому, направлений на виявлення відхилень та порушень з метою здійснення ефективної діяльності суб'єкта господарювання» [4].

Головною метою проведення контролю орендних операцій на підприємстві є виявлення порушень і відхилень та їх попередження, доцільність та раціональність здійснення оренди, достовірність їх відображення в обліку, правильність нарахування та сплати орендних платежів. Відображення орендних операцій є невід'ємною частиною бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності та підставою для контролю, об'єктами якого виступають первинні документи, регістри синтетичного, аналітичного, управлінського обліку та облікова політика підприємства. Наведені документальні джерела є фактографічною

інформацією й узагальнені на рисунку 3.1.



Рис. 3.1. Фактографічна інформація контролю орендних операцій

Використання методичних прийомів для внутрішнього контролю СТОВ «Дніпро-Н» є ідентичними й поділяються на розрахунково-аналітичні, документальні та фактичні (рис. 3.2). Документальний контроль здійснюється на основі договору оренди й перевіряє здійснення орендних операцій і відносин, які виникають надалі.



Рис. 3.2. Методичне забезпечення контролю орендних операцій СТОВ «Дніпро-Н»

При документальному контролі необхідно з'ясувати облікову політику щодо орендованих засобів та наявність змін, метод нарахування амортизації, отримати необхідні дані щодо об'єктів, переданих або отриманих в операційну або фінансову оренду, перевірити безпомилковість розрахунку орендної плати і віднесення її на доходи або витрати.

В СТОВ «Дніпро-Н» формою контролю є внутрішні перевірки (внутрішній контроль). Головними завданнями внутрішнього контролю орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» виступають:

- 1) оцінювання обґрунтованості і своєчасності розробки планових показників доцільності залучення орендованого майна;
- 2) встановлення достовірності щомісячного нарахування зносу за об'єктами нерухомого майна, наданих в оперативну оренду;
- 3) визначення дотримання підприємством податкового законодавства стосовно операцій, пов'язаних із об'єктами нерухомого майна, наданими у оперативну оренду;
- 4) визначення повноти і точності нарахування орендної плати орендарю;
- 5) аналіз повноти і своєчасності надходження орендної плати від орендаря;
- 6) встановлення правильності наведення на відповідних рахунках обліку операцій із оперативної оренди;
- 7) визначення правильності нарахування доходу та витрат (зносу), і встановлення фінансового результату від операцій із оперативної оренди.
- 8) забезпечення економічної, юридичної і технічної достовірності інформації стосовно витрат на утримання орендованого майна у контексті відхилень, визначення винних осіб, причин, місць виникнення, центрів відповідальності;
- 9) здійснення контролю організаційного і методологічного взаємозв'язку і взаємообумовленості планової і облікової інформації;
- 10) контролювання використання матеріалів стосовно ремонту

орендованих об'єктів;

11) визначення і діагностика проблем, котрі виникають під час зміни внутрішнього та зовнішнього середовища і коригування планів діяльності.

Отже, мета здійснення внутрішнього контролю орендних операцій для СТОВ «Дніпро-Н» полягає у виявленні відхилень та порушень, встановленні ефективності та раціональності використання орендованого державного та комунального майна, законності та достовірності облікового відображення нарахування та сплати орендних платежів, витрат на утримання орендованого майна тощо, що надасть змогу своєчасно прийняти необхідні управлінські рішення щодо усунення недоліків системи управління майном підприємства. В свою чергу завдання внутрішнього контролю орендних операцій в підприємстві дадуть можливість збудувати алгоритм контрольних дій суб'єктів виконання контролю, який забезпечує швидкий збір, обробку і узагальнення отриманих інформаційних даних стосовно формування показників діяльності підприємства.

Об'єктами внутрішнього контролю операцій з оренди об'єктів майна в СТОВ «Дніпро-Н» виступають елементи облікової політики, господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності щодо орендованих об'єктів нерухомого майна та інформація про порушення у веденні обліку таких операцій, а також недостачі, зловживання, які знайшли документальне відображення в актах ревізії та перевірок, висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів. Виділення даних об'єктів внутрішнього контролю операцій із оренди майна дасть можливість мати своєчасну і повну інформацію стосовно майнового забезпечення підприємства, і також витрат, які впливатимуть на фінансовий результат підприємства.

Досить важливою складовою об'єктів внутрішнього контролю орендних операцій на СТОВ «Дніпро-Н» є визнання складових облікової політики, яке забезпечує законність здійснення бухгалтерського обліку орендних операцій.

Поточний контроль на СТОВ «Дніпро-Н» забезпечує вивчення господарських операцій щодо орендних виплат під час їх здійснення, що забезпечує своєчасне реагування на виникнення суттєвих відхилень та порушень. Застосування контрольних процедур надає можливість визначити основні недоліки процесу організації та облікового відображення орендних операцій, нарахування орендних платежів та відображення витрат на утримання орендованого майна, що надасть можливість управлінським персоналом підвищити ефективність здійснення діяльності підприємства.

Застосування даного виду контролю забезпечує раціональне функціонування системи ресурсозбереження, що є фактором збереження майна власника суб'єкта господарювання. Внутрішній контроль на СТОВ «Дніпро-Н» здійснюється при повній координації дій контролерів для встановлення раціонального розподілу їх обов'язків та уникнення повторного виконання контрольних процедур одного й того ж самого об'єкта контролю. Результати поточного контролю в СТОВ «Дніпро-Н» орендованих земель наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Результат перевірки в СТОВ «Дніпро-Н» орендованих земель

Земельна карта	Кількість полів, шт.	Кількість землі, га	Кількість пайщиків	Місце знаходження	Результат перевірки
№1	7	172,98	71	Тарасівська селищна рада	Не виявлено
№2	5	101,9	42	Верхньодніпровська селищна рада	Не виявлено
№2	9	270,5	112	Верхньодніпровська селищна рада	Не виявлено
№2	13	998,2	419	Верхньодніпровська селищна рада	Не виявлено
№3	10	783,2	327	Пушкарівська селищна рада	Не виявлено
№3	8	76,7	31	Пушкарівська селищна рада	Не виявлено

При проведенні внутрішнього контролю орендних операцій на підприємстві застосовуються наступні доказові джерела інформації «Наказу

про облікову політику підприємства» з відповідними додатками; установчі документи (статут), засновницький опис майна та організаційні документи; договори оренди; первинні документи, що підтверджують надходження й передачу орендованого майна, нарахування амортизації, накладні, Ф № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів» дана форма застосовується підприємствами для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів за договорами оренди іншим юридичним або фізичним особам, Ф № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів», відомості нарахування амортизації, акти переоцінки, акти виконаних робіт по ремонту основних засобів, кошториси та договори на ремонт, технічне обслуговування основних засобів підрядними організаціями; страхові поліси; облікові реєстри, що використовується при відображенні господарських операцій з орендованими об'єктами нерухомого майна (Ж №4); фінансова звітність; інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризацій.

Отже, у процесі документальної перевірки або опитування орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» важливо з'ясувати:

- облікову політику стосовно орендованих основних засобів, методи нарахування амортизації і постійність їх застосування;
- чи були зміни в обліковій політиці і методи нарахування амортизації;
- дослідити наявність потрібних пояснень у примітках до звітності;
- взяти дані про основні засоби, передані й отримані в оперативну оренду, вивчити умови орендних договорів;
- з'ясувати питання, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим договорам (оперативна оренда)?;
- здійснити контроль за правильністю визначення орендної плати на основні засоби і відповідне їх віднесення на доходи або затрати в орендодавця чи орендаря.

Отже, в СТОВ «Дніпро-Н» є налагоджена система контролю за обліком орендних операцій, але вона має деякі недоліки, які потребують вдосконалення.

3.2. Удосконалення контролю орендних операцій на сільськогосподарському підприємстві

Для посилення контролю на СТОВ «Дніпро-Н» за орендними операціями ми пропонуємо провести зовнішній аудит.

Під час перевірки правильності здійснення орендних операцій зовнішній аудитор повинен в першу чергу здійснити класифікацію оренди та методологічних засад здійснення таких операцій в обліку і відображення їх у фінансовій звітності СТОВ «Дніпро-Н».

Зовнішньому аудитору необхідно пам'ятати, що згідно П(С)БО № 14 «Оренда» оренда: «це договір, за якою орендар набуває права власності користуватися необоротними активами за плату протягом строку використання, який погоджено з орендодавцем» [53].

Контроль за правильністю обліку бухгалтерією СТОВ «Дніпро-Н» орендованих необоротних активів до оперативної та фінансової оренди повинен здійснюватися відповідно до П(С)БО № 14 «Оренда». Для визнання фінансової оренди необоротних активів зовнішньому аудитору потрібно визначити наявність однієї із ознак, зазначених в П(С)БО № 14 «Оренда»: «1) орендар має право власності на орендоване майно після закінчення строку оренди. Строком оренди вистає період дії договору, а також період продовження цього договору, зазначений на початку строку оренди; 2) орендар має можливість і намір придбати об'єкт котрий наданий в оренду за ціною, меншою від його справедливої вартості на дату купівлі; 3) строк орендованого майна являє собою більшу частку строку корисного використання (експлуатації); 4) дійсна вартість мінімальних орендних платежів із початку строку оренди дорівнює чи перевищує справедливу вартість об'єкта котрий знаходиться у оренді» [53].

В усіх інших ситуаціях, коли ризики і вигоди не передаються орендарю, оренда буде операційною.

При перевірці правильності відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку та звітності СТОВ «Дніпро-Н» зовнішньому аудитору слід взути до уваги методологічні засади встановлені П(С)БО № 14 «Оренда». Зовнішній аудитор повинен визначити достовірність оцінки, за якою необоротні активи, що перебувають в фінансовій оренді, відображені у бухгалтерському обліку СТОВ «Дніпро-Н». Вони мають бути зображені за однією із двох меншою вартістю: за справедливою вартістю або в сумі теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, якщо вона менша, ніж справедлива вартість майна.

Зовнішній аудитор здійснює перевірку правильності розрахунків мінімальних орендних платежів. Дані платежі, підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди:

- 1) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- 2) для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Під час здійснення: «перевірки мінімальних орендних платежів Зовнішньому аудитору слід брати до уваги, що їх склад залежатиме від можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди чи актив за ціною, нижчою за їх справедливу вартість на дату придбання.

В першій ситуації (придбанні об'єкта оренди) мінімальні орендні платежі складаються із мінімальної орендної плати на весь строк оренди і суми, яку треба сплатити згідно із угодою на придбання об'єкта оренди.

В другій ситуації (придбанні активу) мінімальні орендні платежі складаються із мінімальної орендної плати за весь строк оренди і суми, яку слід сплатити, щоб придбати цей актив.

Зовнішньому аудитору потрібно врахувати залежність величини гарантованої ліквідаційної вартості від строку корисного застосування необоротних активів, тому він має з'ясувати обґрунтованість визнання корисного застосування необоротних активів, враховуючи, що гарантована ліквідаційна вартість може бути досить значною, якщо строк корисного застосування необоротних активів значно перевищує строк їх оренди.

Крім того, важливо пам'ятати, що при оренді має місце як гарантована, так і негарантована орендодавцю ліквідаційна вартість необоротних активів.

Гарантованою ліквідаційною вартістю виступає:

- для орендаря – частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем чи пов'язаною з ним стороною;
- для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, спроможною за своїм фінансовим станом відповідати по гарантії.

Гарантована ліквідаційна вартість це сума, за якою орендар повинен придбати актив на вимогу орендодавця, або виручка від реалізації активу, гарантована орендодавцю орендарем чи третьою стороною (гарантом).

Негарантована ліквідаційна вартість це частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

За час контролю правильності розрахунку мінімальних орендних платежів зовнішньому аудитору потрібно врахувати те, що негарантована ліквідаційна вартість не впливає на їх розрахунок а, отже, збільшує ризик орендодавця.

Під час здійснення перевірки правильності обчислення теперішньої вартості мінімальних орендних платежів аудитор має врахувати, що в цьому випадку має бути застосована орендна ставка процента.

Орендна ставка процента це ставка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій (ринковій) вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

В разі, коли орендну ставку процента визначити неможливо, орендар повинен застосувати для дисконтування ставку процента на можливі позики орендаря.

Відсоткова ставка на можливі позики орендаря це ставка, яку мав би

сплатити орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка процента за позиками для придбання подібного активу (на такий самий строк і з подібною гарантією) на початок строку оренди.

Різниця між теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів і сумою зобов'язання із фінансової оренди на її початку становить фінансові затрати орендаря.

Фінансові затрати відображують суму процентів, котру сплачує орендар на протязі строку оренди за користування майном.

Наступним етапом контролю орендованих необоротних активів виступає відображення операцій фінансової і оперативної оренди в бухгалтерському та податковому обліку.

В бухгалтерському обліку правильність нарахування амортизації на орендовані необоротні активи перевіряється аудитором відповідно до П(С)БО № 7 «Основні засоби» і П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи».

Орендар при нарахуванні амортизації повинен дотримуватися такої облікової політики, котра застосовується ним при нарахуванні амортизації аналогічних власних активів.

Під час здійснення перевірки правильності розрахунків амортизаційних відрахувань аудитор повинен підтвердити період очікуваного застосування активу, періодом очікуваного застосування орендованого активу є: або строк корисного застосування, якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря; або коротший із двох періодів – строк оренди чи строк корисного застосування, якщо переходу права власності на актив після закінчення строку оренди не передбачено.

Важливим напрямом аудиту орендованих необоротних активів постає перевірка правильності відображення затрат орендаря на удосконалення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його застосування та відображуються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта

фінансової оренди.

Під час здійснення перевірки правильності відображення орендних операцій у податковому обліку аудитор повинен врахувати аспекти податкового законодавства, яким передбачено, що за умови надання платником податку необоротних активів в оренду балансова вартість відповідної групи необоротних активів не зменшується на вартість необоротних активів, переданих в оперативний лізинг (оренду); амортизація нараховується у орендодавця і, навпаки, зменшується балансова вартість групи необоротних активів на вартість необоротних активів, переданих у фінансовий лізинг у порядку, передбаченому при реалізації необоротних активів. При цьому орендар збільшує балансову вартість відповідної групи на вартість необоротних активів, взятих в фінансовий лізинг в порядку, передбаченому для придбання необоротних активів.

В податковому обліку при відображенні операцій з фінансового оренди затрати орендодавця на купівлю об'єктів фінансового оренди не включаються до складу валових затрат або до складу необоротних активів цього орендодавця.

Основні засоби передані у фінансовий лізинг, входять до складу необоротних активів орендаря. Затрати на придбання необоротних активів, переданих у фінансовий лізинг, понесені орендодавцем, відшкодовуються орендодавці орендарем через періодичні лізингові платежі, складовою частиною яких є сума, яка відшкодовує при кожному платежі частину вартості об'єкта оренди, що амортизується, за строк, за який вноситься лізинговий платіж. Сума відшкодування вартості об'єкта фінансового оренди у складі лізингового платежу залежить від вартості об'єкта оренди, встановлених норм амортизації, а також від періоду дії договору фінансового оренди.

Орендар може за погодженням із орендодавцем відповідно до чинного податкового законодавства України з питань оренди включити затрати на утримання об'єкта оренди (ремонт, технічне обслуговування), а також

затрати на страхування відповідних ризиків, пов'язаних з об'єктом оренди, до складу лізингових платежів або здійснювати компенсацію вартості відповідних товарів (робіт, послуг) безпосередньо підприємствам, які здійснюють продаж цих товарів (робіт, послуг).

У першому і другому випадках затрати орендар відповідно до податкового законодавства відносить до валових затрат з урахуванням встановлених обмежень. До них належать:

- сума, яка відшкодовує при кожному платежі частину вартості об'єкта оренди, що амортизується, за строк, за який вноситься лізинговий платіж;

- суми, що сплачуються орендодавцю як процент за залучений кредит для придбання за договором оренди, оскільки відповідно до наведеного вище Закону балансова вартість відповідної групи необоротних активів збільшується як на суму вартості їх придбання, так і на суму затрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, у тому числі затрат, пов'язаних зі сплатою процентів за придбані на умовах кредиту основні засоби;

- затрати орендаря на ремонт об'єкта оренди, якщо сума затрат на удосконалення такого основного засобу перевищує 5 % балансової (залишкової) вартості відповідного основного засобу на початок звітного періоду. При цьому слід зазначити, що орендарю з метою визнання розміру визначеної суми відшкодування частини вартості об'єкта оренди потрібно вести облік балансової вартості необоротних активів окремо по кожному такому об'єкту та в цілому по групі, до якої належить об'єкт, незалежно від їх належності до відповідних груп.

Відповідно до Закону валовий дохід входить дохід від здійснення орендних операцій. Отже, орендодавець входить до валового доходу лізингові платежі, одержані ним від орендаря у повному складі.

Перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з операційною орендою об'єктів, зводиться аудитором до встановлення дотримання чинного законодавства щодо прийняття об'єкта в операційну оренду, нарахування і погашення заборгованості з орендної плати,

відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, а також затрат орендаря на удосконалення об'єкта операційної оренди.

Аудитор повинен врахувати таке:

- реєстром аналітичного обліку таких необоротних активів є копія інвентарної картки, яку орендодавець додає до акта приймання-передачі орендованих об'єктів;

- прийняті в операційну оренду об'єкти орендар відображує на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в угоді оренди.

Належну за договором операційної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісяця відображує за кредитом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і дебетом рахунків відповідних операційних затрат (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі затрати», 92 «Адміністративні затрати», 93 «Затрати на збут», 94 «Інші затрати операційної діяльності») та субрахунку 641 «Розрахунки за податками» на суму ПДВ.

Орендні платежі, що підлягають оплаті, відображуються в складі затрат операційної діяльності на систематичній основі з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із застосуванням орендованого активу.

Погашення заборгованості з орендної плати відображується за дебетом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитом рахунків грошових коштів або інших активів.

Затрати орендаря на удосконалення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція та ін.), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його застосування, відображуються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Рекомендуємо впровадити на СТОВ «Дніпро-Н» програму аудиту

(Додаток Н), що позитивно вплине на якість перевірки: достовірність інформації; надійність системи та реєстрації операцій з оренди необоротних активів; точність віднесення об'єктів до облікових класифікаційних груп; достовірність інвентаризаційних описів; ведення реєстрів аналітичного обліку.

Наступним кроком удосконалення контролю в СТОВ «Дніпро-Н» ми пропонуємо покращення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Пропонуємо розглянути рівні та зміст загальних функцій суб'єктів внутрішнього контролю на рівні підприємства (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю орендних операцій

Рівні суб'єктів контролю	Зміст загальних функцій
I. Власник (керівник) підприємства	Контроль за дотриманням господарського та податкового законодавства (в частині укладання договорів оренди), ефективності функціонування системи внутрішнього контролю орендних виплат та прийняття управлінських рішень щодо застосування заходів профілактики відхилень та порушень
II. Бухгалтерський контроль	Контроль за достовірністю та своєчасністю документального забезпечення відображення в системі бухгалтерського обліку господарських операцій з оренди державного та комунального майна (постановка на облік орендованого майна, нарахування орендних платежів, графік їх виплат, відображення витрат на утримання орендованого майна), їх відповідність положенням облікової політики
III. Центри відповідальності	Контроль в межах певного структурного підрозділу за виконанням обов'язків підлеглих, доцільністю понесення орендних витрат; визначення недоліків організації утримання орендованих основних засобів праці на підприємстві, визначення доцільності споживання орендованих матеріальних ресурсів
IV. Центри виникнення витрат	Контроль на робочому місці (самоконтроль) за дотриманням норм та нормативів в процесі експлуатації орендованого майна, а також виконанням розпоряджень управлінського персоналу

Запропонований поділ суб'єктів внутрішнього контролю на рівні забезпечить координацію дій щодо здійснення контрольних процедур в частині орендних виплат.

Погоджуємося з твердженням І.В. Зайця, що «правильно розподілені обов'язки між суб'єктами здійснення контролю за операціями з майном, що не належить підприємству на правах власності, дозволить ефективно використовувати час працівників служби внутрішнього контролю, забезпечити послідовність і логічність здійснюваних контрольних операцій. Взаємодія різних центрів відповідальності із службою внутрішнього контролю на усіх стадіях процесу, дозволить своєчасно виявити недоліки, які допускаються під час приймання майна в оренду, на добудову за договором концесії та на відповідальне зберігання від поклажодавця. Така залежність забезпечить ефективне зберігання чужого майна, оскільки відповідальність за його збереження несе підприємство, яке отримало майно за відповідним договором» [17].

Необхідною умовою для ефективної реалізації внутрішнього контролю орендних витрат є зацікавленість суб'єктів внутрішнього контролю в отриманні достовірних та повних даних щодо процесу формування показників даних витрат на всіх стадіях контролю (попередній, поточній та наступній стадіях), що забезпечить своєчасність застосування необхідних превентивних заходів з метою збереження економічних ресурсів підприємства.

Внутрішньогосподарський контроль стану розрахунків між орендодавцем та орендарем має бути націлений на попередження наявних та можливих відхилень від заданих критеріїв. Цю вимогу можна забезпечити тільки в процесі попереднього і поточного внутрішньогосподарського контролю, у зв'язку з цим нами розроблені тести внутрішнього контролю орендних операцій для СТОВ «Дніпро-Н» (Додаток П).

Документальний контроль орендних операцій полягає в документальній перевірці наявності та правильності оформлення договорів

оренди та права здійснення статутних видів діяльності, структури і управління підприємства. Об'єктом документального контролю є здійснені господарські операції та господарські відносини, які при цьому виникають. Використання методичних прийомів документального контролю дозволяє перевірити своєчасність, повноту, правильність відображення орендних операцій в первинних документах, записів в облікових регістрах, Головній книзі та фінансовій звітності.

При здійсненні контролю широко застосовуються методи нормативної перевірки на відповідність операцій з оренди основних засобів чинному законодавству та їх узгодженість щодо правил оцінки майна, умов реалізації, документального оформлення процесу оренди.

Методика перевірки орендних операцій обслуговується робочою документацією контролера, адже він зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами проведеної перевірки і буде покладена в основу висновку перевірки (звіту контролера). Звідси робоча документація – це записи, за допомогою яких контролер фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення контролю. У робочих документах контролера зазначається інформація, яка на його думку є суттєвою та впливає на правильність здійснення контролю, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції у звіті контролера. Робоча документація може бути оформлена у паперовому вигляді у формі таблиць або зафіксована на електронних носіях інформації.

Найпоширенішими функціями робочих документів є:

- обґрунтування твердження у звіті контролера та засвідчення відповідності здійснених контрольних процедур прийнятим нормативам;
- полегшення процесу керування, нагляду та контролю за якістю та ефективністю проведення внутрішнього контролю;
- сприяння виробленню методологічного підходу до процесу здійснення внутрішнього контролю.

З метою здійснення раціонального внутрішнього контролю орендних виплат в СТОВ «Дніпро-Н» нами запропоновано використовувати нижченаведені форми робочих документів: Відомість контролю нарахування та сплати орендних платежів (табл. 3.3);

Таблиця 3.3

Відомість контролю 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
Документ склав		_____ (посада)		_____		_____ (ППП)		
Документ перевірів		_____ (посада)		_____		_____ (ППП)		

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 складається відповідальною особою з метою визначення суттєвості відхилень та наслідків їх виникнення для діяльності підприємства.

Висновки до третього розділу

1. Формою контролю в СТОВ «Дніпро-Н» є внутрішній контроль. Внутрішній контроль в СТОВ «Дніпро-Н» здійснюється при повній координації дій контролерів для встановлення раціонального розподілу їх обов'язків та уникнення повторного виконання контрольних процедур одного й того ж самого об'єкта контролю.

2. Використання методичних прийомів для внутрішнього контролю СТОВ «Дніпро-Н» є ідентичними й поділяються на розрахунково-аналітичні, документальні та фактичні.

3. Застосування даного виду контролю забезпечує раціональне функціонування системи ресурсозбереження, що є фактором збереження майна власника суб'єкта господарювання. Внутрішній контроль на СТОВ «Дніпро-Н» здійснюється при повній координації дій контролерів для встановлення раціонального розподілу їх обов'язків та уникнення повторного виконання контрольних процедур одного й того ж самого об'єкта контролю.

4. Для посилення контролю на СТОВ «Дніпро-Н» за орендними операціями ми пропонуємо провести зовнішній аудит. Під час перевірки правильності здійснення орендних операцій зовнішній аудитор повинен в першу чергу здійснити класифікацію оренди та методологічних засад здійснення таких операцій в обліку і відображення їх у фінансовій звітності СТОВ «Дніпро-Н».

5. Рекомендуємо впровадити на СТОВ «Дніпро-Н» програму аудиту, що позитивно вплине на якість перевірки: достовірність інформації; надійність системи та реєстрації операцій з оренди необоротних активів; точність віднесення об'єктів до облікових класифікаційних груп; достовірність інвентаризаційних описів; ведення реєстрів аналітичного обліку.

6. Внутрішньогосподарський контроль стану розрахунків між орендодавцем та орендарем має бути націлений на попередження наявних та можливих відхилень від заданих критеріїв. Цю вимогу можна забезпечити тільки в процесі попереднього і поточного внутрішньогосподарського контролю, у зв'язку з цим нами розроблені тести внутрішнього контролю орендних операцій для СТОВ «Дніпро-Н»

7. Наступним кроком удосконалення контролю в СТОВ «Дніпро-Н» ми пропонуємо покращення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Пропонуємо розглянути рівні та зміст загальних функцій суб'єктів внутрішнього контролю на рівні підприємства. До суб'єктів здійснення внутрішнього контролю орендних операцій входить чотири рівні (власник (керівник) підприємства, бухгалтерський контроль, центри

відповідальності, центри виникнення витрат).

8. Для посилення значимості запропонованих методичних процедур у роботі розроблено зразок робочого документу контролера, який надасть можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю в частині орендних операцій визначити перелік необхідних дій щодо реалізації перевірки таких операцій, а також достовірно та кваліфіковано представити результати здійснення контролю орендних платежів, що забезпечить своєчасність та повноту інформаційних даних представлених зацікавленим користувачам.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені нами дослідження за даною темою дипломної роботи дали змогу зробити наступні висновки:

1. Оренда – це регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендарем та орендодавцем, що проявляються як функція складання матеріальних факторів виробництва і як господарська операція з приводу розподілу прав користування, володіння й розпорядження відповідними активами в обмін на орендну плату.

2. За п'ять років з 2015 по 2018 р. СТОВ «Дніпро-Н» має рейтинг фінансового стану А, а в 2019 рейтинг Б, це у свідчить про погіршення фінансового стану підприємства. Після проведення комплексної оцінки фінансового стану в господарстві встановлено, що інтегрований показник фінансового стану знаходиться в межах від 8,07 в 2015 році до 5,95 в 2019 році.

3. На досліджуваному підприємстві застосовується напівавтоматизована журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку із застосуванням програми «1 С: Бухгалтерія 8.2», програмний комплекс «М.Е.Дос» та розроблених самостійно головним бухгалтером в програмі Excel журналів та відомостей бухгалтерського обліку з застосуванням нового плану рахунків бухгалтерського обліку.

4. Для обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» використовують рахунок бухгалтерського обліку: 01 «Орендовані необоротні активи», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 641 «Розрахунки за податками».

5. Фактичний облік орендних операцій оформлюють на підставі договору про оренду землі та акта приймання-передачі, Реєстру пайщиків, Картка аналітичного обліку орендованого майна, Акт приймання-здавання відремонтованих та модернізованих об'єктів Ф № ОЗ-2, «Опис карток

аналітичного обліку орендованого майна», «Акт на списання основних засобів» Ф № ОЗ-3 та ін.

6. В СТОВ «Дніпро-Н» процес оформлення орендних операцій займає багато часу, до того ж дані відомостей повторюють дані реєстрів, що ще уповільнює процес обліку орендних операцій. Тому виникає багато помилок та складносте при оформленні.

7. Формою контролю в СТОВ «Дніпро-Н»є внутрішній контроль. Внутрішній контроль в СТОВ «Дніпро-Н» здійснюється при повній координації дій контролерів для встановлення раціонального розподілу їх обов'язків та уникнення повторного виконання контрольних процедур одного й того ж самого об'єкта контролю.

8. Використання методичних прийомів для внутрішнього контролю СТОВ «Дніпро-Н» є ідентичними й поділяються на розрахунково-аналітичні, документальні та фактичні.

9. Застосування даного виду контролю забезпечує раціональне функціонування системи ресурсозбереження, що є фактором збереження майна власника суб'єкта господарювання. Внутрішній контроль на СТОВ «Дніпро-Н» здійснюється при повній координації дій контролерів для встановлення раціонального розподілу їх обов'язків та уникнення повторного виконання контрольних процедур одного й того ж самого об'єкта контролю.

На основі зроблених висновків, можна запропонувати деякі шляхи удосконалення обліку і аудиту орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н»:

1. Розроблено та запропоновано три етапи технології проведення робіт з обліку орендних операцій, що дозволяє прослідкувати порядок формування відповідної інформації.

2. Вдосконалення системи обліку орендних операцій перш за все повинно торкнутися первинної документації, а саме на нашу думку ведення відомості аналітичного обліку зайве, всі необхідні дані містяться в реєстрах, де узагальнюються в необхідному розрізі дані первинних документів і, які по суті, являються регістрами аналітичного обліку.

3. Для удосконалення обліку орендних операцій в СТОВ «Дніпро-Н» ми пропонуємо відкривати додаткові субрахунки 185 «Необоротні матеріальні активи в оренді», 136 «Амортизація необоротних матеріальних активів в оренді», 0112/92 «Орендоване приміщення для адміністративних потреб», 0113/23 «Орендоване майно для виробництва певного виду продукції», 0114/92 «Орендований автомобіль для адміністративних потреб», 0114/93 «Орендований автомобіль для потреб збуту».

4. Для посилення контролю на СТОВ «Дніпро-Н» за орендними операціями ми пропонуємо провести зовнішній аудит. Під час перевірки правильності здійснення орендних операцій зовнішній аудитор повинен в першу чергу здійснити класифікацію оренди та методологічних засад здійснення таких операцій в обліку і відображення їх у фінансовій звітності СТОВ «Дніпро-Н».

5. Рекомендуємо впровадити на СТОВ «Дніпро-Н» програму аудиту, що позитивно вплине на якість перевірки: достовірність інформації; надійність системи та реєстрації операцій з оренди необоротних активів; точність віднесення об'єктів до облікових класифікаційних груп; достовірність інвентаризаційних описів; ведення реєстрів аналітичного обліку.

6. Внутрішньогосподарський контроль стану розрахунків між орендодавцем та орендарем має бути націлений на попередження наявних та можливих відхилень від заданих критеріїв. Цю вимогу можна забезпечити тільки в процесі попереднього і поточного внутрішньогосподарського контролю, у зв'язку з цим нами розроблені тести внутрішнього контролю орендних операцій для СТОВ «Дніпро-Н».

7. Наступним кроком удосконалення контролю в СТОВ «Дніпро-Н» ми пропонуємо покращення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Пропонуємо розглянути рівні та зміст загальних функцій суб'єктів внутрішнього контролю на рівні підприємства. До суб'єктів здійснення внутрішнього контролю орендних операцій входить чотири рівні

(власник (керівник) підприємства, бухгалтерський контроль, центри відповідальності, центри виникнення витрат).

8. Для посилення значимості запропонованих методичних процедур у роботі розроблено зразок робочого документу контролера, який нададуть можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю в частині орендних операцій визначити перелік необхідних дій щодо реалізації перевірки таких операцій, а також достовірно та кваліфіковано представити результати здійснення контролю орендних платежів, що забезпечить своєчасність та повноту інформаційних даних представлених зацікавленим користувачам.

Впровадження у СТОВ «Дніпро-Н» запропонованих нами шляхів удосконалення обліку та контролю орендних операцій сприятиме поліпшенню фінансово-господарської діяльності підприємства і, в результаті, отриманню бажаного прибутку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева О.І. Примітки до річної фінансової звітності та формування інформації про основні засоби підприємства, що перебувають в операційній оренді чи фінансовому лізингу / О.І. Андреева // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво, 2009. – № 5. – С. 4-8.
2. Беляєва Л. А. Контроль орендних операцій в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / Л. А. Беляєва, К. Д. Білоус // Modern Economics, – 2018. – № 11(2018). – С. 19-25.
3. Боді З. Фінанси: навч. посіб. / З. Боді, Р. Мертон. – М. : Вільямс, 2000. – 592 с.
4. Боримська К.П. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності / К.П. Боримська, Т.В.Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Збірник наукових праць. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/35129/38528>
5. Братчук Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах : монографія / Л. М. Братчук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006, 254 с.
6. Братчук Л.М. Питання обліку орендованих об'єктів у сільськогосподарських підприємствах / Л.М. Братчук // Економіка АПК, 2009. – №8. – С.97-100.
7. Братчук Л.М. Шляхи удосконалення первинного обліку орендних відносин у сільськогосподарських підприємствах / Л.М. Братчук // Економіка АПК, 2003. – №12. – С.88-94
8. Вакун О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності / О. Вакун, Н. Зарудна, О. Кундеус // Галицький економічний вісник, 2019. – № 5 (60). – С. 102-111.
9. Головченко Н.В. Методика бухгалтерського обліку орендних

операцій / Н.В. Головченко // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Черкаси: ЧДТУ, 2010. – С. 189-192.

10. Головченко Н.В. Організація і методика обліку орендних операцій Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Головченко. Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К, 2011. – 18 с.

11. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. Відомості Верховної Ради України № 436-IV від 16.01.2003. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/436-15>

12. Гривнак К. Особливості оренди земель та їх оподаткування / К. Гривнак // Землевпорядний вісник, 2019. – №9. – С. 41-45.

13. Гуторов А.О. Розвиток земельних орендних відносин в аграрному секторі економіки / А.О. Гуторов, С.В. Грошев // Агросвіт, 2018. – №17. – С. 3-11.

14. Діденко Л.М. Оренда: етапи розвитку та економічна сутність/ Л.М. Діденко. // Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету, 2012. – № 11. – С. 188-191.

15. Духновська Л.М. Теоретичні і методологічні аспекти обліку фінансового лізингу / Л.М. Духновська, О.Т. Казанівська // Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. – № 4. – С. 22-24.

16. Єрмаков О.Ю. Розвиток орендних земельних відносин сільськогосподарських підприємств: [Монографія] / О.Ю. Єрмаков, Л.В. Богач. – К, 2013, 225 с.

17. Заєць І.В. Організація внутрішнього контролю операцій з майном, що не належить підприємству на правах власності / І.В. Заєць // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (19). – С. 154-159.

18. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. № 996 від 16.07.99 р. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0>.

19. Земельний кодекс України. [Електронний ресурс] Верховна Рада України; Кодекс України, Кодекс, Закон від 25.10.2001 № 2768-III. – Режим

доступу: [http:// www zakon4.rada.gov.ua/laws](http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws).

20. Золотухін О. Оренда сільгосптехніки: укладаємо договір / О. Золотухін // Все про бухгалтерський облік, 2007. – №50. – С.27-31.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 // Баланс, 2013. – № 2-3. – С. 18-96.

22. Канцедал Н.А. Господарський договір як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю / Н.А. Канцедал // Економіка АПК, 2014. – № 10. С. 106-110.

23. Коба О.В. Облік орендних операцій / О.В. Коба. – [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.vestnik-ekonom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/35.pdf>.

24. Коваленко О. Оперативна оренда основних засобів: які документи знадобляться для обліку / О. Коваленко // Все про бухгалтерський облік, 2012. – №94. – С.5-7.

25. Ковач С.І Облік та аудит виробництва і реалізації продукції / С.І. Ковач // Київ. нац. екон. ун-т. – К, 2008. – 119 с.

26. Король В.В. Облікове забезпечення оренди земельних ділянок за договорами емфітевзису // Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку: зб. наук. пр. К: КНЕУ, 2016. С. 47-51.

27. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : [підручник] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.

28. Кузьмицький А. Аудит: практичний посібник / [А. Кузьминський, Н. Кужельний, Е. Петрик, П. Савченко та ін.]; за ред. А. Кузьминського. – К: Аудитінформ, 2003р, 283с.

29. Лайчук С.М. Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / С.М. Лайчук ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2012, 20 с.

30. Лепетан І.М. Методологічні підходи до обліку орендних операцій /

І.М. Лепетан, Ю.І. Рязанцева // Агросвіт, 2019. – № 22. – С. 92-97.

31. Литарь А. Основні завдання обліку і контролю орендних операцій на сільськогосподарських підприємствах / А. Литарь, О. Ткаченко // Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи: матеріали XI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 29-30 жовтня 2020 р. : В 2 т. – Том 1. – Дніпро: Видавничо-поліграфічний центр «Гарант СВ», 2020. – С. 35-36.

32. Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку / І.Ю. Литвиненко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/82780/8609](http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/82780/8609)

33. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин / І.Ю. Литвиненко // Міжнародний збірник наукових праць, 2010. – Вип. 3(15). – С. 152-158.

34. Макарченко О. Оренда земельних паїв / О. Макарченко// Agroexpert, 2008. – №4. – С.40-41.

35. Масленніков Є.І. Управління орендними операціями та їх облік на підприємствах машинобудування / Є.І. Масленніков // Праці Одеського політехнічного університету, 2015. – Вип. 3(37). – С. 106–114

36. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706,із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada2.gov.ua>.

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 17 «Оренда» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 13 «Оренда». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/13.pdf>.

39. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001(МСБО): зміни та доповнення / Переклад з англійської під редакцією С Ф Голова - М.:

Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, від 15.05.2013р. № 56 // Баланс, 2013. – № 24. – С. 5-15.

40. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.minfin.gov.ua/.../IFRS16%20ukr_AH%20\(1\)-compressed%20\(1\).pdf](https://www.minfin.gov.ua/.../IFRS16%20ukr_AH%20(1)-compressed%20(1).pdf).

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 // Баланс, 2013. – № 24. – С. 7-23.

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

43. Ніколенко Н. Облікова інформація у фінансовій звітності орендаря / Н. Ніколенко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, 2015. – № 1. – С. 139-150.

44. Ніколенко Н.В. Облік та аналіз орендних операцій на підприємствах торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Ніколенко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, – 2015, 22 с.

45. Опанасенко О.В. Поняття та ознаки оренди в сфері господарювання / О.В. Опанасенко // Порівняльно-аналітичне право, 2014. – № 7. – С. 92-95.

46. Остапчук С.М. Облік земельних ділянок і прав користування ними в системі міжнародних стандартів фінансової звітності / С.М. Остапчук // Економіка АПК, 2013. – №7. – С.134-141.

47. Павлова Г.Є. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навчальний посібник / Г.Є. Павлова, О.В.Чернецька. – Донецьк: Юго-Восток, 2012. – 393с.

48. Пилипенко, І. І. Аудит. Методика документування: навчальний посібник / І. І. Пилипенко; Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України. – К. : Держкомстат України, 2003. – 457 с.

49. Податковий кодекс України / Верховна Рада України; Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

50. Подік А.В. Історія виникнення і аналіз розвитку оренди (лізингу) / А.В.Подік // Агросвіт, 2007. – № 7. – С. 18-22.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. за № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.

52. Положення стандарт бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>.

53. Положення стандарт бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada2.gov.ua>.

54. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.

55. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 р. № 879, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws>.

56. Роєнко О.А. Врегулювання майнових орендних відносин у сільському господарстві / О.А. Роєнко // Економіка АПК, 2004. – №2. – С.43-46.

57. Романченко Ю.О. Облік орендних операцій та оподаткування орендних платежів у бюджетній сфері / Ю.О. Романченко // Ефективна економіка, 2016. – № 7. – С. 15-18.

58. Садовський І.Б. Фінансовий облік: навчальний посібник. / І.Б. Садовський. – навчально-методичний відділ ЛНТУ, 2011. – 346 с.

59. Свірська С. Оренда земельних паїв у фізичних осіб: ведемо облік правильно / С. Свірська // Баланс-Агро, 2011. – №37. – С.24-27.
60. Соколов Я.В. Основи бухгалтерського обліку. / Я.В. Соколов. – фінанси і статистика. – М. : Монографія, 2014. – 496 с.
61. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навчальний посібник / Сопко В.В. - К.: КНЕУ, 2014 – с.435-440.
62. Старікова Л. Про стан справ з реєстрацією договорів оренди землі / Л. Старікова // Ефективне тваринництво, 2014. – №6 . – С.34-35.
63. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2012, 253 с.
64. Сук П.Л. Облік розрахунків за оренду земельного паю / П.Л. Сук// Бухгалтерія в сільському господарстві, 2013. – №21. – С.2-4.
65. Теньков С. Типові помилки при укладенні договорів оренди і як їх уникнути (за матеріалами судової практики) / С. Теньков // Все про бухгалтерський облік, 2013. – №22 – С.43-45
66. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник – 6-те вид. допов. і перероб. / Н.М. Ткаченко– К.: Алерта, 2013. – 982 с.
67. Топішко Т.І. Життєвий цикл оренди як фінансового продукту: світова еволюція та сучасний етап в Україні / Т.І. Топішко // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки, 2009. – №2. – С. 96-98.
68. Харитонова А. Оренда землі та майна у громадян: порядок розрахунків з орендодавцями / А. Харитонова // Баланс-Агро, 2015. – №20. – С.11-15.
69. Шорт Д. Г. Основи фінансового обліку / Д. Г. Шорт, Г. А. Велш; пер. з англ. – К. : Основи, 2010. – 943 с.
70. Шустваль Т. Оренда МНМА: облік в орендодавця / Т. Шустваль // Все про бухгалтерський облік, 2013. – № 119. – С.10-12.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Оцінка майна та капіталу СТОВ «Дніпро-Н» за 2015-2019 рр., тис. грн.

№ з/п	Види активів (майна) та пасивів (капіталу)	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % 2019р. до 2015р.
	Майно - усього	14905	21150	23618	26388	29979	201,13
1	Необоротні активи	6338	7829	11222	12600	14716	232,19
1.1	Основні засоби	6113	7627	10947	12411	14470	236,71
1.2	Довгострокові біологічні активи	225	202	275	189	246	109,33
2	Оборотні активи	8567	13321	12396	13788	15263	178,16
2.1	Запаси	5982	10802	10040	10853	11815	197,51
2.2	Поточна дебіторська заборгованість	450	612	521	718	1157	257,11
2.3	Гроші, їх еквіваленти та поточні фінансові інвестиції	37	168	144	452	267	721,62
2.4	Інші оборотні активи	-	-	-	-	-	-
2.5	Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-
3	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	-	-
	Капітал- усього	14905	21150	23618	26388	29979	201,13
4.	Власний капітал	6164	8940	11950	15164	15215	246,84
4.1	Зареєстрований (пайовий) капітал	7	7	7	7	7	100,00
5.	Зобов'язання і забезпечення	8741	12210	11668	11224	14764	168,91
5.1	Довгострокові зобов'язання	4188	1378	392	354	182	4,35
5.2	Поточні зобов'язання	4553	10832	11276	10870	14582	320,27
5.3	Поточна кредиторська заборгованість	108	1054	950	102	2336	2162,96
5.4	Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-	-

ДОДАТОК Б

Оцінка руху та функціонального стану основних засобів СТОВ

«Дніпро-Н» за 2015-2019 рр.

№ з/п	Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % (відхилення,+;-) 2019р. до 2015р.
<i>Вихідна інформація, тис. грн</i>							
1	Вартість основних засобів на початок року	7730	8592	10700	14664	16894	218,55
2	Надійшло за рік	949	2108	3964	2230	2925	308,22
3	Вибуло за рік	87	0	0	0	0	0,00
4	Вартість основних засобів на кінець року	8592	10700	14664	16894	19819	230,67
5	Нараховано амортизації за рік	448	594	644	766	866	193,30
6	Знос основних засобів: а) на початок року	2031	2479	3073	3717	4483	220,73
	б) на кінець року	2479	3073	3717	4483	5349	215,77
<i>Показники руху основних засобів</i>							
7	Річний приріст(+) або зменшення(-), тис.грн.	862,0	2108,0	3964,0	2230,0	2925,0	339,33
8	Темп зростання (зниження), %	111,2	124,5	137,0	115,2	117,3	6,16
9	Темп приросту (зменшення), %	11,2	24,5	37,0	15,2	17,3	6,16
10	Коефіцієнт оновлення, %	11,0	19,7	27,0	13,2	14,8	3,71
11	Коефіцієнт вибуття, %	1,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-1,13
12	Період оновлення (можливого повного вибуття), років	10,1	5,1	3,7	7,6	6,8	-3,31
13	Коефіцієнт заміни (простого відтворення),%	9,2	0,0	0,0	0,0	0,0	-
14	Коефіцієнт розширення (розширеного відтворення), %	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
15	Період обороту, років	18,2	16,2	19,7	20,6	21,2	116,36
<i>Показники функціонального стану основних засобів</i>							
16	Коефіцієнт зносу, %: а) на початок року	26,3	28,9	28,7	25,3	26,5	0,26
	б) на кінець року	32,1	35,8	34,7	30,6	31,7	-0,41
17	Коефіцієнт придатності,%: а) на початок року	73,7	71,1	71,3	74,7	73,5	-0,26
	б) на кінець року	67,9	64,2	65,3	69,4	68,3	0,41

ДОДАТОК В

Фінансові результати діяльності СТОВ «Дніпро-Н», тис. грн.

№ з/п	Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % 2019р. до 2015р.
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	22600	31325	32321	38180	37057	163,97
2	Операційні витрати, у тому числі:						
	а) собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);	17825	25352	25112	30847	32584	182,80
	б) адміністративні витрати;	634	712	715	847	1086	171,29
	в) витрати на збут;	260	478	336	229	361	138,85
	г) інші операційні витрати.	838	1808	1963	1359	1075	128,28
3	Валовий прибуток (збиток)	4775	5973	7209	7333	4473	93,68
4	Валовий прибуток (збиток) у % до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	21,13	19,07	22,30	19,21	12,07	57,13
5	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	3246	3365	4256	5049	2075	63,92
6	Фінансові та інвестиційні доходи	-	-	-	-	-	-
7	Фінансові та інвестиційні витрати	692	589	1246	1835	2024	292,49
8	Фінансовий результат до оподаткування	2554	2776	3010	3214	51	2,00
9	Витрати (дохід) з податку на прибуток	-	-	-	-	-	-
10	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	-	-	-	-	-	-
11	Чистий прибуток (збиток)	2554	2776	3010	3214	51	2,00
12	Чистий прибуток (збиток) у % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	11,30	8,86	9,31	8,42	0,14	-11,16
16	Чистий прибуток (збиток) у % до валового прибутку (збитку)	53,49	46,48	41,75	43,83	1,14	-52,35

ДОДАТОК Д

Оцінка фінансової стійкості СТОВ «Дніпро-Н» за 2015-2019 рр.

№ з/п	Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % 2019р. до 2015р.
1. Показники структури капіталу							
1.1	Коефіцієнт автономії	0,41	0,42	0,51	0,57	0,51	122,72
1.2	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,59	0,58	0,49	0,43	0,49	83,98
1.3	Коефіцієнт фінансування	0,71	0,73	1,02	1,35	1,03	146,14
1.4	Коефіцієнт фінансового ризику	1,42	1,37	0,98	0,74	0,97	68,43
1.5	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	0,60	0,87	0,97	0,98	0,99	165,96
1.6	Коефіцієнт структури залученого капіталу	0,48	0,11	0,03	0,03	0,01	2,57
2. Показники стану оборотних активів							
2.1	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	4014	2489	1120	2918	681	16,97
2.2	Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів	0,47	0,19	0,09	0,21	0,04	9,52
2.3	Коефіцієнт забезпеченості запасів	0,50	0,20	0,10	0,23	0,05	9,91
2.4	Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	0,00	0,01	0,01	0,02	0,01	399,96
3. Показники стану основного капіталу							
3.1	Коефіцієнт реальної вартості майна	0,95	0,95	0,96	0,95	0,94	99,17
3.2	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	0,41	0,36	0,46	0,47	0,48	117,69
3.3	Коефіцієнт накопичення амортизації	0,29	0,29	0,25	0,27	0,27	93,54
3.4	Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	1,35	1,70	1,10	1,09	1,04	76,73

ДОДАТОК Е

Оцінка ліквідності, платоспроможності та оборотності оборотних активів СТОВ «Дніпро-Н», тис. грн.

№ з/п	Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % (відхилення,+;-) 2019р. до 2015р.
1. Оцінка ліквідності							
1.1	Високоліквідні активи (A1)	37	168	144	452	267	721,62
1.2	Середньоліквідні активи (A2)	450	612	521	718	1157	257,11
1.3	Низьколіквідні активи (A3)	8080	12541	11731	12618	13839	171,27
1.4	Найбільш строкові зобов'язання (П1)	108	1054	950	102	2336	2162,96
1.5	Короткострокові зобов'язання (П2)	4445	9778	10326	10768	12246	275,50
1.6	Довгострокові зобов'язання (П3)	4188	1378	392	354	182	4,35
2. Оцінка платоспроможності							
2.1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	0,02	0,01	0,04	0,02	225,31
2.2	Проміжний коефіцієнт покриття	0,11	0,07	0,06	0,11	0,10	91,30
2.3	Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1,88	1,23	1,10	1,27	1,05	55,63
2.4	Коефіцієнт загальної платоспроможності	1,71	1,73	2,02	2,35	2,03	119,08
3. Оцінка оборотності оборотних активів							
3.1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	22600	31325	32321	38180	37057	163,97
3.2	Середньорічна вартість оборотних активів	7139	10944	12859	13092	14526	203,48
3.3	Коефіцієнт обертання оборотних активів	3,17	2,86	2,51	2,92	2,55	80,58
3.4	Коефіцієнт завантаження оборотних активів	0,32	0,35	0,40	0,34	0,39	124,10
3.5	Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	114	126	143	123	141	124

ДОДАТОК Ж

Оцінка ділової активності СТОВ «Дніпро-Н» за 2015-2019 рр.

№ з/п	Показник	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	Відношення у % (відхилення,+;-) 2019р. до 2015р.
Вихідна інформація, тис. грн.							
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	22600,0	31325,0	32321,0	38180,0	37057,0	163,97
2	Операційні витрати	-	-	-	-	-	-
3	Середньорічна вартість капіталу	13265,0	18027,5	22384,0	25003,0	28183,5	212,47
4	Середньорічна вартість необоротних активів	5725,5	7552,0	10445,0	13557,0	15189,5	265,30
5	Середньорічна вартість оборотних активів	6126,5	7083,5	9525,5	11911,0	13658,0	222,93
6	Середньорічна вартість оборотних виробничих фондів та готової продукції і товарів	6645,0	10310,5	12136,0	12174,5	13228,5	199,07
7	Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості	400,5	531,0	566,5	619,5	937,5	234,08
8	Середньорічна вартість власного капіталу	5725,5	7552,0	10445,0	13557,0	15189,5	265,30
9	Середньорічна величина кредиторської заборгованості	122,5	581,0	1002,0	526,0	1219,0	995,10
Показники ділової активності							
10	Загальний коефіцієнт обертання капіталу	1,70	1,74	1,44	1,53	1,31	77,17
11	Фондовіддача необоротних активів, грн	3,95	4,15	3,09	2,82	2,44	61,81
12	Коефіцієнт обертання оборотних активів	3,69	4,42	3,39	3,21	2,71	73,55
13	Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	98	81	106	112	133	136
14	Коефіцієнт обертання оборотних виробничих фондів та готової продукції і товарів	3,40	3,04	2,66	3,14	2,80	82,37
15	Тривалість одного обороту оборотних виробничих фондів, днів	106	118	135	115	129	121,41
16	Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	56,43	58,99	57,05	61,63	39,53	70,05
17	Тривалість одного обороту поточної дебіторської заборгованості, днів	6	6	6	6	9	142,76
18	Коефіцієнт обертання власного капіталу	3,95	4,15	3,09	2,82	2,44	61,81
19	Тривалість одного обороту власного капіталу, днів	91	87	116	128	148	161,80

ДОДАТОК 3

Комплексна (рейтингова) оцінка фінансового стану СТОВ «Дніпро-Н»

№ з/п	Показники	2015р.		2016р.		2017р.		2018р.		2019р.		Питома вага (Vi, %) в інтегрованому показнику
		Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	
1	Показники ліквідності											
1.1	Коефіцієнт поточної ліквідності (загальний коефіцієнт покриття)	1,88	10	1,23	8	1,10	8	1,27	8	1,05	7	8
1.2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,11	2	0,07	1	0,06	1	0,11	1	0,10	1	8
2	Показники ділової активності											
2.1	Період оборотності дебіторської заборгованості, днів	6,38	10	6,10	10	6,31	10	5,84	10	9,11	10	9
2.2	Період оборотності оборотних виробничих фондів та готової продукції і товарів, днів	160,50	4	175,50	4	184,98	3	166,09	4	158,85	5	9
2.3	Період оборотності активів, днів	91,20	10	86,79	10	116,34	10	127,83	10	147,56	10	9
3	Показники фінансової незалежності											
3.1	Коефіцієнт фінансової незалежності, % (коефіцієнт концентрації залученого капіталу)	58,64	8	57,73	8	49,40	8	42,53	8	49,25	8	9
3.2	Частка оборотних активів, сформованих за рахунок власних коштів, % (коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів)	46,85	10	18,68	8	9,04	6	21,16	9	4,46	4	9
4	Показники рентабельності											
4.1	Рентабельність продажу, %	11,30	10	8,86	9	9,31	9	8,42	9	0,14	5	9
4.2	Рентабельність активів, % (загальна рентабельність (збитковість) капіталу)	19,25	10	15,40	10	13,45	10	12,85	10	0,18	5	9
4.3	Рентабельність капіталу, % (загальна рентабельність (збитковість) власного капіталу)	44,61	10	36,76	10	28,82	10	23,71	10	0,34	5	9
5	Інші показники											
5.1	Знос основних засобів, % (коефіцієнт зносу основних засобів)	28,85	9	28,72	9	25,35	9	26,54	9	26,99	9	7
5.2	Частка простроченої кредиторської заборгованості, %	98,27	0	158,73	0	552,55	0	584,18	0	1542,31	0	5
	Інтегрований показник фінансового стану	8,07		7,56		7,29		7,65		5,95		100
	Рейтинг фінансового стану	A		A		A		A		B		-

ДОДАТОК К

Кореспонденція рахунків з обліку орендної плати в СТОВ «Дніпро-Н»

Зміст операції	Дебет	Кредит
Прийнято в оренду ОЗ	01 «Орендовані необоротні активи»	-
Нараховано орендну плату	23 «Виробництво»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Утримано ПДФО при виплаті орендодавцеві орендної плати «або її частини» у грошовій або негрошовій формі	685 «Рахунок з іншими кредиторами»	641 «Розрахунки за податками» /ПДФО
Утримано військовий збір при виплаті орендодавцеві орендної плати «або її частини» у грошовій або негрошовій формі	685 «Рахунок з іншими кредиторами»	641 «Розрахунки за податками» військовий збір
Виплачено з каси орендну плату фізичній особі–власникові паю:	685 «Рахунок з іншими кредиторами»	301 «Каса в національній валюті»
Нараховано орендну плату в натуральній формі «сільськогосподарською продукцією»	685 «Рахунок з іншими кредиторами»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації готової продукції:	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «ПДВ»
Відображено собівартість сільськогосподарської продукції, відпущеної в рахунок оплати за оренду земельного паю	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
Відшкодовано орендну плату у відробітковій формі «орендодавцеві зроблено різні послуги»	685 «Рахунок з іншими кредиторами»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Відображено податкові зобов'язання при реалізації послуг	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «ПДВ»
Відображено собівартість послуг, реалізованих у рахунок оплати за оренду земельного паю	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво».

ДОДАТОК Л

Розрахунок вартості орендної плати в СТОВ «Дніпро-Н»

Зміст господарської операції	Розрахунок господарської операції	Роз'яснення
Вартість орендної плати за 2018 р	$29786,11 \text{ грн.} \times 3,2 \times 1,756 \times 3 \% = 5021,22 \text{ грн.}$	29786,11– нормативно грошова оцінка земельної ділянки в цінах 2018 року; 3,2 – кумулятивне значення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель з 2018 року станом на 1 січня 2018 року; 1,756 – коефіцієнт згідно Постанови КМУ; 3% – відсоток виплати .
Плата за 1 га с.-г угідь 2018 рік становила 5021,22 грн.		
Вартість орендної плати за 2019 р	$29786,11 \text{ грн.} \times 3,2 \times 1,756 \times 3 \% = 5021,22 \text{ грн.}$	29786,11– нормативно грошова оцінка земельної ділянки в цінах 2018 року; 3,2 – кумулятивне значення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель з 2019 року станом на 1 січня 2019 року; 1,756 – коефіцієнт згідно Постанови КМУ; 3% – відсоток виплати
Плата за 1 га с.-г угідь 2019 рік становитиме 5021,22 грн.		

Відомість обліку руху орендованого майна
(майнових часток (паїв))
за період з 01.01 2020 р.
по 31.12 2020р.

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____ 30770923 _____

ТОВ «Дніпро-Н»
(назва підприємства, організація)

№	Дата запису	Інвентарний номер картки	Назва орендованого об'єкта	Місце знаходження	Наявність на 01.01 2020р.			Отримано в оренду (суборенду)			Нарахована амортизація	Поліпшення орендованих об'єктів		
					рахунок	кількість	сума	дата	первісна вартість, грн.	сума зносу		поточний ремонт	капітальний ремонт	реконструкція
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
														-

Додаток М

Вибуло					Залишкова вартість	Наявність 31.12.2020			Примітки
Всього	у тому числі					рахунок	кількість	сума	
	згідно з договором	при передачі в суборенду	Виведено з експлуатації	з інших причин					
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
-	-	-	-	-					

Заповнив _____ (посада) _____ (підпис) _____ (П.І.П)
" _____ " _____ 20__ р.

ДОДАТОК П

Тест внутрішнього контролю орендних операцій СТОВ «Дніпро-Н»

Зміст запитання	Відповідь
1. Контроль роботи з укладання договорів	
Чи є в наявності договори орендних операцій?	Так/Ні
Чи ведеться в хронологічному порядку реєстрація договорів на орендних операцій	Так/Ні
Чи ведеться контроль виконання договорів?	Так/Ні
Чи візує договори головний бухгалтер?	Так/Ні
Чи контролюється вчасна оплата заборгованостей по договорам оренди	Так/Ні
2. Контроль системи обліку	
Доступ до комп'ютеризованих записів орендних операцій обмежений тими особами, яким необхідний такий доступ у рамках їхніх службових обов'язків?	Так/Ні
Оформлення документів оренди ведеться з належною перевіркою їх послідовності?	Так/Ні
Чи контролюються недійсні й невикористані рахунки?	Так/Ні
Чи використовуються затверджені преїскуранти для виставлення рахунків?	Так/Ні
Переліки рахунків орендарів із розбивкою за термінами оплати та дії договору складаються відповідною особою	Так/Ні
Детальна звірка аналітичного обліку орендних операцій із синтетичним рахунком проводиться власником, менеджером, бухгалтером чи іншою відповідальною особою?	Так/Ні
Чи класифікується орендарі за термінами дії договору, чи перевіряється на повноту і точність відповідною особою?	Так/Ні
Скарги орендарів і питання, пов'язані з виставленням платіжних відомостей, контролюються і вирішуються вчасно?	Так/Ні
Відповідна особа періодично порівнює фактичний кількість орендованих земель із плановим орендою і контролює суттєву різницю? ¹	Так/Ні
Чи контролюється фактична обробка земель із заключними договорами орендарів?	Так/Ні
Наявність актів звірки взаєморозрахунків	Так/Ні
Наявність інвентаризаційних описів	Так/Ні
3. Аналіз актів перевірок різними контролюючими органами	
Наявність актів перевірки орендних операцій контролюючими органами	Так/Ні
Наявність помилок і фактів обману, виявлених контролюючими органами	Так/Ні