МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Світлана Володимирівна Лепетан

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

на тему

«Бухгалтерський облік і аналіз операцій з операційної оренди»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК

_____
(підпис)

Рецензент
д.філос. Дмитро ЗАХАРОВ

_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК

_____
(підпис)

Житомир
2024 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

1.1. Поняття «оренда» та її значення для бухгалтерського обліку …… 6

1.2. Нормативно – правове регулювання операцій з оренди ……. 13

1.3. Класифікація орендних операцій ……. 20

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОПЕРАЦІЙНОЮ ОРЕНДОЮ

2.1. Обліково забезпечення операцій з операційною орендою …… 29

2.2. Оподаткування операцій з операційної оренди…….. 37

2.3. Особливості укладання договору оренди (найму) ……. 44

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ

3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» …….. 55

3.2. Аналіз впливу орендних операцій на фінансовий стан та фінансовий результат діяльності підприємства …… 66

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ …… 75

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ …….. 79

ДОДАТКИ ……... 84

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах український бізнес зазнає значних труднощів через наслідки пандемії та повномасштабне вторгнення на територію України. Це змушує власників підприємств інвестувати в оновлення виробництва та зміцнення матеріально-технічної бази. У цій ситуації оренда стає однією з найбільш перспективних та зручних можливостей для залучення необхідних активів для бізнесу без великих капіталовкладень. Вона також відіграє важливу роль у зміцненні економічних процесів в Україні, сприяючи стабільності та розвитку підприємств.

Актуальність обліку та аналізу операцій з оренди особливо зросла в умовах економічної нестабільності. Точний облік орендних операцій допомагає підприємствам ефективно планувати ресурси, знижувати фінансові ризики та забезпечувати прозорість у фінансовій звітності. Аналіз орендних операцій дозволяє виявляти найбільш ефективні стратегії використання активів, оцінювати доцільність продовження орендних договорів або інвестицій у власні активи. Вдосконалення методології обліку оренди є необхідним для забезпечення відповідності облікових даних реальному економічному стану підприємств, що сприяє їхній стійкості та розвитку в умовах воєнної економіки.

Об’єктом дослідження є сукупність господарських операцій оренди, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методико-організаційних положень бухгалтерського обліку та аналізу операцій з оренди, зокрема на основі ТОВ «Сільпо-Фуд».

Вивчення об’єкту дослідження. Принципи і методика побудови обліку орендних операцій є об’єктом вивчення як вітчизняної, так і світової економічної науки та практики, що висвітлені у наукових розробках М. І. Бондаря, Л. М. Братчук, П. І. Гайдуцького, Л. М. Діденко, С. М. Лайчук, С. О. Левицької, І.Ю. Литвиненко, Л.Г. Ловінської, Л. І. Лук’яненко, В. М. Пархоменка, Н. С. Пономаренко, П. Т. Саблука, О.В. Чубко.

Окремим теоретичним і практичним питанням оренди присвячені роботи Т. А. Альохіної, А. Ю. Бережної, І .М. Завальної, І. М. Зучек, В. М. Косенко, Я. Б. Усенко. У зв'язку з гармонізацією національної системи бухгалтерського обліку до міжнародної облікової практики проблеми орендних операцій знайшли відображення у наукових працях Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, Т. В. Головко, Г. М. Давидова, В. М. Добровського, Ю. А. Кузьмінського, Н. М. Лисенко, В. В. Сопка. Питання аналізу операцій з оренди основних засобів досліджували М. А. Лосіцька, Є. В. Мних, М. Я. Коробова, М. Г. Чумаченко.

Мета і завдання дослідження. Метою написання бакалаврської роботи є обґрунтування теоретично-методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу операцій з оренди.

Для досягнення мети, сформовані наступні **завдання:**

1. Розкрити поняття «оренда» та її значення для бухгалтерського обліку
2. Навести нормативно – правове регулювання операцій з оренди
3. Проаналізувати класифікацію орендних операцій
4. Висвітлити обліково забезпечення операцій з операційною орендою
5. Розкрити питання оподаткування операцій з операційної оренди
6. Зазначити особливості укладання договору оренди (найму)
7. Провести оцінку основних аналітичних показників діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд»
8. Проаналізувати вплив орендних операцій на фінансовий стан та фінансовий результат діяльності підприємства

Методи дослідження. Дослідження операцій з оренди базувалося на застосуванні різноманітних методів наукового аналізу. Історичний метод використовувався для розгляду еволюції торгівлі послугами, тоді як формально-логічний метод застосовувався для визначення ключових понять у цій області. Метод класифікації використовувався для систематизації видів та категорій послуг, що стосуються оренди. Методи узагальнення і порівняння допомагали аналізувати стан ринків орендних послуг у різних країнах та визначати основні

тенденції. Структурно-системний метод дозволив аналізувати організаційні та функціональні аспекти орендних відносин. Застосування порівняльного методу дозволило виявити переваги та недоліки різних типів орендних операцій. Також використання методів синтезу та узагальнення дозволило визначити основні напрямки розвитку та перспективи орендного ринку.

Теоретична значимість кваліфікаційної роботи полягає у можливому впровадженні сформованих результатів у подальших наукових розробках.

Структура та обсяг бакалаврської роботи. Кваліфікаційна робота бакалавра включає вступ, три розділи, висновки до розділів, загальний висновок та пропозиції, список використаних джерел та додатки. Основний зміст роботи викладений на 83 сторінках друкованого тексту. Робота містить 13 таблиць, 5 рисунків і 3 додатки. Список використаних джерел містить 52 найменування і розміщений на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

1.1. Поняття «оренда» та її значення для бухгалтерского обліку

В сучасних умовах український бізнес зазнає значних труднощів через наслідки пандемії та повномасштабне вторгнення на територію України. Це змушує власників підприємств інвестувати в оновлення виробництва та зміцнення матеріально-технічної бази. У цій ситуації оренда стає однією з найбільш перспективних та зручних можливостей для залучення необхідних активів для бізнесу без великих капіталовкладень. Вона також відіграє важливу роль у зміцненні економічних процесів в Україні, сприяючи стабільності та розвитку підприємств.

За статистичними даними, частка вільних офісних площ по Україні станом на 2021 рік склала 14,4%, що значно перевищує результати попереднього року та продовжує зростати. У 2021 році було здано в оренду близько 21 тисячі кв.м. офісних площ, що значно менше порівняно з допандемійним показником у 170 тисяч кв.м. у 2019 році. Відповідно, частка вільних площ у 2020 та 2021 роках збільшилася на 4,5% та 5,9% відповідно, а орендні ставки знизилися.

Основними споживачами оренди офісних приміщень в Україні залишаються компанії, що спеціалізуються на інформаційних технологіях, а також підприємства, які надають різні послуги для бізнесу.

Протягом 2022 року орендна активність залишалася на низькому рівні, що було зумовлено переважно оптимізацією площ та продовженням чи перепідписанням орендних договорів. На фоні скорочення офісних площ орендарями та відсутності нових орендних угод загальний обсяг офісних площ залишався на рівні 2,1 млн кв.м.

До кінця 2022 року було заплановано введення в експлуатацію близько 114 тисяч кв.м. нових приміщень, за умови повного завершення військових дій.

Орендні ставки на довготривалі контракти коливаються в межах від $9 до $26 за кв.м на місяць.

Після початку військової агресії росії на території України, разом із зниженням економічних показників та відсутністю ділового клімату в перші місяці 2022 року, орендна активність на офісному ринку Києва майже повністю зупинилась через низький попит. Поступове відновлення на ринку оренди офісних приміщень розпочалося у червні і триває донині. У середньостроковій перспективі ситуація на ринку офісної нерухомості залишається складною, оскільки попит на офісні приміщення, який є прямим індикатором зайнятості населення, залишається обмеженим в умовах економіки воєнного часу.

На нашу думку, більш стабільний рівень вакантних площ очікується не раніше 2023 року, поряд із позитивними змінами у діловій активності, динаміці зайнятості та попиті на офісні приміщення.

Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій в Україні здійснюється за допомогою комплексу національних нормативних актів та міжнародних стандартів. Однак, серед науковців, які досліджують проблеми бухгалтерського обліку орендних операцій, досі немає одностайної думки щодо трактування оренди та її чіткої характеристики. Це обумовлено різноманітністю підходів і визначень, що застосовуються у нормативних та наукових джерелах.

Національні нормативні акти регулюють основні положення обліку орендних операцій, забезпечуючи їх відповідність національним економічним умовам та правовим рамкам. Міжнародні стандарти, зокрема МСФЗ (IFRS), надають універсальні принципи обліку оренди, що сприяє уніфікації підходів на глобальному рівні. Проте, незважаючи на наявність цих стандартів, вітчизняні та зарубіжні науковці мають різні погляди на сутність оренди та її облікові аспекти, що створює певні труднощі у формуванні єдиної методології.

У таблиці 1.1. наведено різні трактування поняття «оренда» в нормативних та наукових джерелах, що демонструє широту підходів до цієї економічної категорії та підкреслює необхідність подальших досліджень для досягнення консенсусу в науковій спільноті. Ці розбіжності впливають на

практику обліку оренди, вимагаючи від бухгалтерів адаптації до різних стандартів та інтерпретацій.

Таблиця 1.1. *Визначення поняття «оренда» в нормативно-правових актах та працях українських вчених*

Джерело визначення	*Визначення*
Господарський кодекс України	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності [14]
Податковий кодекс України (ПКУ)	Господарська операція (крім операцій з 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 [46]
Цивільний кодекс України	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк [52]
НП(С)БО 14 «Оренда»	Угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [37]
МСБО 17 «Оренда»	Угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу [36]
МСФЗ 16 «Оренда»	Договір або частина договору, який передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію [35]
Братчук Л.М.	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 і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату [6]
Любар О.О., Іщенко Я.Ц.	Оренда - це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду на основі орендної угоди [33]
Головченко Н.В.	Оренда - це господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну [13]
Сопко В.В.	Оренда - господарська діяльність, що 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 [51]

Розглядаючи сутність орендних відносин, можна відзначити протиріччя між їх економічною та юридичною природою. Для цілей бухгалтерського обліку основною нормативною базою є НП(С)БО 14, згідно з яким оренда та лізинг розглядаються як еквівалентні поняття. Однак, така рівність є некоректною з юридичної точки зору, оскільки податкове законодавство також ототожнює обидва поняття, що створює певні неузгодженості [37].

Орендні операції вчені розглядають як процес взаємодії між двома сторонами – орендарем та орендодавцем, який вимагає обов'язкового господарського врегулювання таких ділових відносин через укладання договору між сторонами. Економічна сутність операції з точки зору бухгалтерського обліку розкривається як передача права на користування певним активом за узгоджену суму на встановлений термін.

Цей підхід підкреслює необхідність чіткого розмежування економічних і юридичних аспектів орендних відносин для забезпечення коректного відображення в обліку. Економічна сутність оренди полягає в отриманні орендарем економічних вигод від використання активу, тоді як юридична сутність акцентує увагу на правових зобов'язаннях та правах сторін, закріплених у договорі.

Подальше вивчення та уточнення цих аспектів є необхідним для розробки більш точних та ефективних методів обліку орендних операцій, що сприятиме підвищенню прозорості та відповідності бухгалтерських даних реальним економічним процесам.

Більшість науковців дають схоже трактування орендних відносин, проте визначення поняття «оренди», запропоноване Сопко В.В., на нашу думку, є придатним лише для підприємств, які використовують оренду як додаткову форму своєї діяльності, а не основну. Це визначення не розкриває всіх аспектів сутності та характеристик орендних операцій, оскільки враховує лише взаємодію між виробником, який прагне продати предмет оренди, та орендодавцем. Такий підхід суттєво відрізняється від характеру орендних відносин, які передбачають

участь усіх сторін та обов’язкове врахування передачі прав на користування об’єктом оренди.

Натомість, комплексне визначення оренди має враховувати багатогранність цих відносин, охоплюючи не тільки економічні, але й юридичні аспекти. Орендні операції повинні розглядатися як процес передачі права на користування активом за узгоджену плату на визначений термін, де важливим є не лише сам факт передачі права, але й умови, за яких ця передача здійснюється. Це включає права та обов'язки орендодавця та орендаря, умови договору, а також вплив оренди на фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Для більш точного відображення сутності орендних відносин, необхідно розробити визначення, яке б охоплювало всі можливі аспекти взаємодії між сторонами, забезпечувало правову чіткість та економічну доцільність орендних операцій. Це дозволить підприємствам більш адекватно відображати такі операції в бухгалтерському обліку, враховуючи всі потенційні ризики та вигоди.

Отже, можна зробити висновок про відсутність єдиного розуміння орендних відносин у бухгалтерському обліку, що вказує на необхідність додаткового дослідження цього питання. Варто зазначити, що суперечки серед науковців також виникають щодо визначення понять «оренда» та «лізинг», оскільки одні вважають, що ці поняття мають подібний характер і їх доцільно обліковувати за однаковими принципами, тоді як інші наполягають на суттєвих відмінностях та запровадженні різних форм обліку для таких операцій. Виникнення суперечок пов’язане з недосконалим трактуванням даних понять у нормативно-правовій базі та відсутністю достатньої кількості наукових досліджень з практичним застосуванням теоретичних методик.

За своєю сутністю оренда та лізинг мають схожі властивості, проте існує ряд відмінностей. Однією з таких розбіжностей, відповідно до Закону України «Про фінансовий лізинг» від 04.02.2021 р. № 1201-IX, є те, що предмет договору лізингу використовується лізингоодержувачем протягом визначеного строку не менше одного року, за що стягується певна плата. Зазначеним законом передбачено чітке визначення лізингового платежу, який включає погашення

частини вартості предмета договору, винагороду за орендоване майно, компенсацію відсотків за кредит та інші витрати, пов'язані з виконанням лізингового договору, що відрізняє його від орендної плати.

Такі відмінності підкреслюють необхідність різних підходів до обліку оренди та лізингу. Лізинг, зазвичай, має більш складну структуру платежів, що вимагає детального відображення в бухгалтерському обліку, тоді як оренда може бути більш прямолінійною в облікових процедурах.

Узагальнення досліджень порівняльної характеристики оренди та лізингу відображено у таблиці 1.2, де проаналізовано різні аспекти цих форм комерційних відносин. Ці порівняльні дослідження допоможуть більш глибоко зрозуміти специфіку кожного з понять та сприятимуть розробці більш ефективних методів обліку, що враховують їхні унікальні особливості та потреби практичного застосування.

Таблиця 1.2. **Порівняльна характеристика оренди та лізингу**

Критерій	*Оренда*	*Лізинг*
Учасники орендних відносин	Орендодавець та орендар	Лізингодавець, лізингоодежувач, постачальник та інші учасники за потреби
Предмет орендних відносин	Неспоживана річ; основні засоби, які орендодавець виготовляє або купляє для подальшої передачі в оренду	Майно, що визначено індивідуальними ознаками, відповідає ознакам основних засобів, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо передачі якого не встановлено обмежень. Об’єктами лізингу не можуть бути земельні ділянки та природні об’єкти
Ознаки орендного договору	Ознаки договору найму	Ознаки договору купівлі-продажу, найму, взяття на виплати тощо
Термін дії орендного договору	Короткострокова угода, укладається на строк, який вказується в договорі	Довгострокова угода, термін якої залежить від строку об’єкту договору, протягом якого амортизується не менше 75 відсотків первісної вартості
Передача прав власності	Залишається за орендодавцем	Визначається договором

Отже, між орендою і лізингом існують певні подібності, які полягають у необхідності укладання договору, отриманні права на користування об’єктом на встановлений термін та обов’язковість сплати орендних платежів. Крім того, важливою відмінністю між зазначеними формами орендного договору є можливість лізингоодержувача викупити орендоване майно по закінченню терміну угоди.

Ми вважаємо, що фінансовий лізинг має більш широку сферу застосування та є складнішим за своєю характеристикою, оскільки включає в себе складові кредитних угод та інвестиційної діяльності. Ця форма оренди часто використовується для здійснення капіталовкладень та придбання обладнання чи інших активів, що вимагають значних витрат.

Водночас, оренда відображається як більш простий і менш ризикований спосіб користування майном за плату, не передбачаючи підтримання активу або його викуп після закінчення терміну оренди.

Таблиця 1.3. **Переваги та недоліки оренди для орендаря**

Критерій	*Переваги оренди*	*Недоліки оренди*
Фінансовий аспект	Низькі місячні платежі, можливість оновлення капіталу без залучення кредитів	Не стабільність цін в Україні та світі, можливість постійного підвищення орендних ставок або рентної плати, немає накопичення власного капіталу
Відповідальність	Всі ризики за несправність або неналежність майна залишається на власникові, за виключенням навмисних дій орендаря.	Можливе обмеження щодо прав на користування майном з боку орендодавця.
Зручність	Простота процесу пошуку та отримання майна в оренду, можливість вибору відповідно до власних потреб та бюджетів.	Стабільне витрачання грошових коштів на майно, яке не є власністю орендаря.
Ремонт та поліпшення	Відсутність відповідальності за будь-які витрати на технічне обслуговування чи ремонт, у випадках, коли це передбачено договором.	Частіше орендарі не можуть вносити зміни по відношенню до орендованого об’єкта.

Отже, можна зробити висновок, що оренда є зручним та простим способом для орендарів розпочати свою діяльність без втягнення в кредитні відносини та зменшити можливі ризики за користування майном. Однак ця форма має свої недоліки, такі як ймовірність обмеження користування об’єктом та відсутність можливості накопичення власного капіталу, що може обмежити розвиток орендаря у майбутньому. Також важливо враховувати, що у разі потреби орендареві може бути важко впоратися зі змінами умов орендного договору та забезпечити стабільність своєї діяльності.

1.2. Нормативно – правове регулювання операцій з оренди

Оренда, як одна з угод майнового найму, є однією з найстаріших та найбільш поширених цивільно-правових угод, що займає важливе місце в правовій системі. Це обумовлює велику увагу до питання правового регулювання орендних відносин. Орендні угоди відображають складні взаємовідносини між орендодавцями та орендарями, що потребують чіткого юридичного регулювання для забезпечення стабільності та захисту інтересів обох сторін.

У зв'язку з цим законодавство та правова практика приділяють значну увагу виробленню ефективних правових механізмів, спрямованих на забезпечення порядку у сфері орендних відносин та врегулювання можливих спірних питань між сторонами угоди. Визначення поняття «оренда» у нормативно-правових актах наведно в таблиці 1.

У Законі України «Про оренду державного та комунального майна» від 14 березня 1995 року загальне визначення поняття «оренда» формулюється у статті 2. Згідно з цим визначенням, оренда є стрижневою угодою, що ґрунтується на укладенні договору та передбачає тимчасове платне користування майном, необхідним для здійснення підприємницької та іншої видів діяльності.

Таблиця 1.4. **Поняття «оренда» за нормативно-правовими актами**

Нормативно-правовий акт	Визначення
Цивільний кодекс, ст. 759	за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно в користування за плату на певний строк
Господарський кодекс, ст. 283	за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності
Податковий кодекс пп. 14.1.97	орендна операція – це господарська операція…, що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк
Закон України «Про оренду державного та комунального майна», ст. 2	оренда – «засноване на договорі строкове платне користування майном, що необхідне орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності»
НП(с)БО 14 «Оренда»	оренда - угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку

Загальні положення щодо договору оренди включаються у параграф 1 глави 58 Цивільного кодексу України (далі — ЦК). Згідно з Цивільним кодексом, договір оренди (найму) передбачає передачу або обіцянку передати майно в користування за встановлену плату на певний період [52].

Цей договір є двостороннім, оскільки обидві сторони (наймодавець і наймач) мають свої взаємні права та обов'язки. Наймодавець, як особа, що передає або зобов'язується передати майно в користування, виступає однією зі сторін. Наймач, як особа, що приймає майно в користування та сплачує відповідну плату за користування, є іншою стороною у цьому договорі.

Наймодавцем речі за договором найму може бути його власник або особа, якій належать майнові права. Наймодавцем може бути також особа, уповноважена на укладення договору найму. Ця норма ЦКУ ґрунтується на положенні про те, що здавання майна в найм є формою розпорядження цим майном. Звідси наймодавцем може виступати лише та особа, яка має право розпоряджатися відповідним майном. Насамперед таким правом наділений власник майна або особа, яка має відповідні майнові права (право оперативного управління, повного господарського відання тощо). Крім того, виступати наймодавцем може та особа, яка отримала такі повноваження відповідно до

закону або договору. Із зазначених підстав вбачається доцільним вміщення в Господарському кодексі України (далі – ГК) правового масиву, присвяченого регулюванню відносин оренди (ст.ст 283 - 291 §5 глави 30 ГК України) [14].

Згідно з Цивільним кодексом України, наймодавцем майна за угодою найму може бути особа, яка є власником цієї речі або має права власності на неї. Також може виступати наймодавцем особа, якій надані відповідні права на укладення договору найму. Ця норма базується на положенні, що передача майна в оренду є одним із варіантів розпорядження цим майном.

На основі цих підстав вважається доцільним включення в Господарський кодекс України нормативного регулювання відносин оренди. Таке регулювання може бути розташоване відповідно до статей 283–291 §5 глави 30 ГК України.

Відповідно до пункту 3 статті 283 Господарського кодексу України, у сфері господарювання об'єктом оренди може бути різноманітне майно, яке включає як нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення), так і інші конкретно визначені предмети, призначені для виробничих або технічних потреб.

Відповідні норми, які стосуються оренди, відрізняються від положень глави 58 «Найм (оренда)» Цивільного кодексу України не лише змістом, а й загальним режимом господарсько-правового регулювання. Це відмінність випливає з обмеженого характеру юридичної регламентації господарських зобов'язань.

Зазначено, що відносини оренди також підпадають під відповідні положення Цивільного кодексу з урахуванням особливостей, передбачених Господарським кодексом. Це пояснюється відсутністю правового регулювання деяких аспектів у Господарському кодексі.

Відповідно до пункту 1 статті 284 Господарського кодексу України, умови договору оренди включають ряд важливих аспектів, зокрема: об'єкт оренди, строк дії угоди, орендна плата, порядок використання амортизаційних відрахувань, умови повернення або викупу орендованого майна.

За користування майном здійснюється плата, розмір якої встановлюється у договорі оренди, згідно з пунктом 1 статті 762 Цивільного кодексу. Згідно з

пунктом 1 статті 286 Господарського кодексу, орендна плата є фіксованим платежем, який орендар зобов'язаний сплачувати орендодавцю, незалежно від результатів своєї господарської діяльності. Розмір орендної плати може бути змінений за угодою сторін або у випадках, передбачених законодавством.

Згідно зі Законом України «Про оренду державного та комунального майна», оренда має кілька основних ознак, які роблять її унікальною. По-перше, передача майна в оренду не припиняє права власності на це майно. Орендодавець лишається власником майна, а орендар отримує лише право користування ним, зберігаючи власні права на розпорядження цим майном. По-друге, угода про оренду є платною: за користування майном встановлюється орендна плата у певних розмірах. Цей платіж є обов'язковим і визначається угодою сторін. По-третє, орендні відносини мають тимчасовий характер: оренда передбачає передачу майна у користування на певний період, після закінчення якого договір оренди припиняється. Цей термін може бути визначений угодою сторін та зазвичай вказується в договорі.

Згідно з пп. 14.1.97 Податкового кодексу України (далі - ПКУ), орендна операція визначається як господарська операція (за винятком операцій з фрахтування або чартеру морських суден та інших транспортних засобів), яка здійснюється фізичною або юридичною особою (орендодавцем). Ця операція передбачає передачу основних фондів у користування іншим фізичним або юридичним особам (орендарям) за встановлену плату та на певний строк[46].

НП(С)БО 14 встановлює методологічні засади ведення обліку оренди необоротних активів та її відображення у фінансовій звітності. Згідно з цим стандартом, оренда визначається як угода, за якою орендар набуває право користування необоротним активом протягом певного строку за умови сплати відповідної плати орендодавцю [37].

Отже, перш ніж внести поліпшення до законодавчого регулювання відносин оренди, важливо розробити новий концептуальний підхід, орієнтований на потреби ринку. Цей підхід має спрямовуватися на створення правового інституту оренди, який буде чітким та ефективним механізмом

регулювання відповідних економічних відносин і сприятиме їхньому подальшому розвитку.

Зазначається, що удосконалення правового регулювання орендних відносин у галузі господарювання призведе до підвищення їх економічної результативності. Нові правила та механізми стануть важливим кроком у напрямку створення стабільного та прозорого середовища для орендних відносин, що сприятиме зростанню економіки та розвитку бізнесу.

Законодавством визначено, яке саме майно може бути об'єктом оренди. Насамперед, у користування за договором оренди передається індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення (або цілісний майновий комплекс), що не втрачає у процесі використання своєї споживчої якості (неспоживна річ).

Об'єктами оренди можуть бути:

а) державні та комунальні підприємства або їх структурні підрозділи як цілісні майнові комплекси, тобто господарські об'єкти із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг), відокремленою земельною ділянкою, на якій розміщений об'єкт, та автономними інженерними комунікаціями і системою енергопостачання;

б) нерухоме майно (будівлі, споруди, нежитлові приміщення) та інше окреме індивідуально визначене майно підприємств;

в) майно, що не увійшло до статутного (складеного) капіталу господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації).

Оскільки маймо підприємства крім основних фондів складають також оборотні кошти та інші цінності, законодавством встановлений спеціальний порядок передачі їх орендареві. Так, грошові кошти та цінні папери з урахуванням дебіторської та кредиторської заборгованості орендодавець надає орендареві на умовах кредиту за ставкою рефінансування Національного банку України. Надання орендареві в кредит коштів та цінних паперів здійснюється на підставі кредитного договору, який укладається одночасно з договором оренди. Строк надання кредиту не повинен перевищувати строку дії договору оренди. У

разі розірвання кредитного договору, закінчення строку його дії або припинення договору оренди орендар зобов'язаний повернути орендодавцеві надані йому кошти та цінні папери.

Інші оборотні матеріальні засоби (тобто не грошові кошти і не цінні папери) викуповуються орендарем згідно з договором купівлі-продажу, який укладається одночасно з договором оренди. Плата за придбані оборотні матеріальні засоби вноситься орендарем протягом 30 календарних днів з моменту укладання договору. Створеному членами трудового колективу господарському товариству орендодавець може продати оборотні матеріальні засоби в кредит за умови оплати ним не менш як 30 відсотків їхньої вартості. При цьому термін оплати оборотних матеріальних засобів не повинен перевищувати одного року з дати укладення договору купівлі-продажу. Розміри чергових внесків та строки їх сплати визначаються у договорі купівлі-продажу.

Разом з тим, згідно з ч. 2 ст. 4 Закону України «Про оренду державного та комунального майна» не можуть бути об'єктами оренди [33]:

– цілісні майнові комплекси державних підприємств, їх структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць), що здійснюють діяльність, передбачену ч. 1 ст. 4 Закону України «Про підприємництво»;

– цілісні майнові комплекси казенних підприємств;

– цілісні майнові комплекси структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць) казенних підприємств, що здійснюють діяльність, передбачену ч. 1 ст. 4 Закону України «Про підприємництво»;

– об'єкти державної власності, що мають загальнодержавне значення і не підлягають приватизації відповідно до ч. 2 ст. 5 Закону України «Про приватизацію державного майна» (крім пам'яток культурної спадщини, нерухомих об'єктів, які знаходяться на території історико-культурних заповідників), а також об'єкти, включені до переліку об'єктів права державної власності, що не підлягають приватизації, затвердженого Законом України «Про перелік об'єктів права державної власності, що не підлягають приватизації», які випускають підакцизну продукцію, крім цілісних майнових комплексів, які

випускають підакцизну продукцію, переданих в оренду до набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про оренду державного та комунального майна» від 29 червня 2004 року.

– майно, що забезпечує цілісність об'єднаної енергетичної системи України та диспетчерське (оперативно-технологічне) управління;

– майно підприємств урядового, фельд'єгерського та спеціального зв'язку;

– майно підприємств, що провадять діяльність у сфері метрології, сертифікації та стандартизації;

– об'єкти космічної діяльності;

– захисні споруди цивільної оборони;

– установи виконання покарань та слідчі ізолятори;

– полігони, будови, споруди, устаткування для захоронення твердих промислових та побутових відходів, скотомогильники;

– автомобільні дороги, крім тих, що належать підприємствам до першого розгалуження їх за межами території цих підприємств;

– злітно-посадкові смуги, що мають стратегічне значення;

– акваторії портів, гідрографічні споруди, захисні гідроспоруди (греблі, дамби, вали, моли, насипи) та системи сигналізації, портові системи інженерної інфраструктури і споруди зв'язку, енерговодопостачання та водовідведення, залізничні колії (до першого розгалуження за межами території порту), навчальний та гідрографічний флоти;

– водосховища та водогосподарські канали комплексного призначення, міжгосподарські меліоративні системи, гідротехнічні захисні споруди;

– магістральні та міждержавні електричні мережі (лінії електропередачі);

– магістральний трубопровідний транспорт, що обслуговує потреби держави в цілому;

– магістральні нафто-, газо-, аміакопроводи та підземні нафто- та газосховища.

Окреме індивідуально визначене майно зі складу цілісного майнового комплексу підприємства, його структурного підрозділу, забороненого до оренди, може бути об'єктом оренди (без права приватизації та суборенди), якщо воно не заборонене до оренди законами України, не задіяне у процесі основного виробництва та за висновком органу, уповноваженого управляти цим майном, його оренда не порушить цілісності майнового комплексу.

1.3. Класифікація орендних операцій

Різноманітність класифікацій орендних операцій залежить від різноманітності основних критеріїв поділу, що використовуються різними дослідниками. Це призводить до великої кількості різних підходів і класифікацій, відображених у економічній літературі. Навіть зі зростанням чіткості законодавства в Україні, яке все чіткіше визначає правила для окремих типів орендних операцій, визначення приналежності конкретних операцій до певних категорій залишається проблемою. Це свідчить про відсутність єдиної системи критеріїв класифікації оренди.

У зв'язку з цим, розробка систематичної класифікації орендних операцій для потреб обліку не лише дозволить коректно відображати всі види оренди в обліку, але й створить єдиний порядок їх облікового відображення. Такий підхід допоможе уніфікувати процес обліку орендних операцій і забезпечить більшу ясність та зрозумілість у порівнянні різних типів оренди.

Для успішного проведення орендних та лізингових операцій необхідно чітко розуміти їх сутність та особливості. Однак на сьогодні в законодавстві та нормативних положеннях відсутнє однозначне визначення понять оренди та лізингу.

Варто відзначити, що серед фахівців немає єдиного погляду на співвідношення між орендою та лізингом як формами майнового найму. Деякі з них ототожнюють оренду та лізинг, тоді як інші розглядають лізинг як одну з форм оренди. Це частково зумовлено тим, що в Податковому кодексі України

лізинг і оренда часто тлумачаться як однакові поняття, що призводить до плутанини серед фахівців.

У зв'язку з цим, для забезпечення ясності та правильного розуміння орендних та лізингових операцій може бути корисною ініціатива розробки чітких та вичерпних визначень цих понять в законодавстві або нормативних актах, що допоможе уникнути недорозумінь та недоречностей при їх застосуванні.

Розробка класифікації видів оренди є ключовим етапом для об’єктивної оцінки сутності орендних операцій та визначення методики обліку. Вона дозволяє розподілити правила обліку на різні категорії оренди, що є важливим для застосування єдиної системи вимог і чіткого відображення інформації в звітності підприємств.Ця класифікація допомагає у створенні структурованого підходу до обліку орендних операцій, враховуючи їх різноманітність та особливості. Кожен вид оренди може вимагати окремих правил обліку, тому важливо мати чітко визначені методики для кожної категорії. Це сприяє не лише точному відображенню фінансової інформації, а й підвищує довіру до звітності, забезпечуючи однорідність і порівнянність даних між різними підприємствами.

На рисунку 1.1. наведено класифікацію оренди згідно з Національним (Положенням) стандартом бухгалтерського обліку 14, а також розкриті відповідні визначення та правові особливості кожного виду оренди. Даний аналіз допомагає краще зрозуміти різноманітність орендних операцій та встановити основні принципи їх обліку та відображення в фінансовій звітності підприємств.

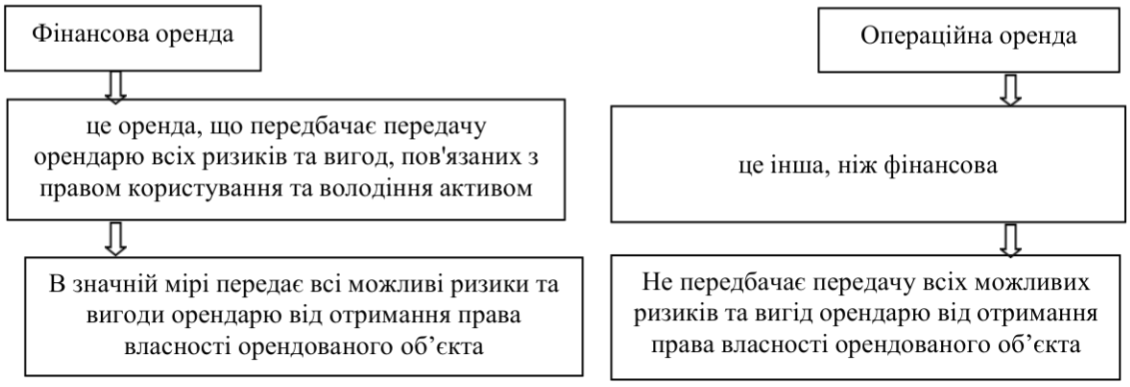


Рис. 1.1. Види оренди відповідно до НП(С)БО 14 [37]

Крім того, НП(С)БО 14 передбачає ознаки віднесення оренди до фінансової, які в значній мірі розкривають сутність такої форми передачі об’єкта у тимчасове використання. Для визначення оренди як фінансової необхідно наявність хоча б однієї з ознак, які зазначені на рисунку 1.2.

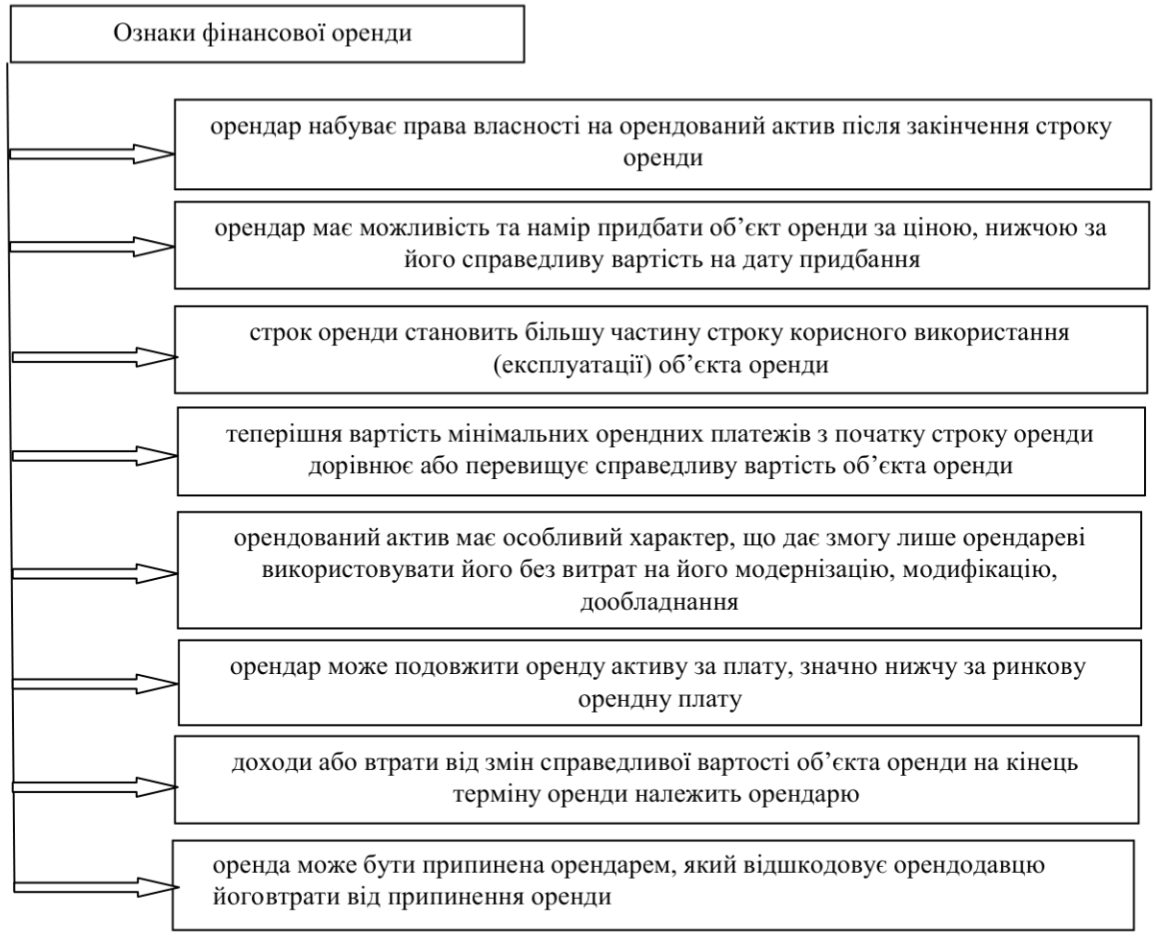


Рис. 1.2. Ознаки фінансової оренди відповідно за НП(С)БО 14 [37]

Проаналізувавши основні критерії, якими слід керуватися при визначені виду оренди за НП(С)БО 14, робимо висновок щодо існування можливих теоретичних та практичних розбіжностей при відображені у бухгалтерському обліку орендних операцій. Він не містить необхідної інформації щодо обов’язку повертати власникові орендоване майно по закінчення строку дії договору оренди. У прикладних ситуаціях це може викликати певні проблеми при відображені в обліку орендованих активів, що

передбачає самостійне їх визначення працівниками бухгалтерської служби підприємства.

Крім того, у ньому не визначено операції, пов'язані з продажем орендованого активу, вид якого визначено як операційна оренда, та укладенням з власником відповідного договору. Зазвичай, при вирішенні подібних ситуацій враховуються юридичні особливості, передбачені нормативно-правовою базою. Проте, в даному випадку зазначений спосіб не може бути використаний через відсутність поняття операційної оренди у Господарському та Цивільному кодексах України.

Оскільки вказані в НП(С)БО 14 критерії класифікації відображають переважно економічну функцію орендних операцій, а також не передбачають числових обмежень при їх розподілі, то як наслідок, підприємства отримують більше переваг для прийняття рішень щодо виду оренди майна. Розглянемо класифікацію орендних операцій відповідно до ПКУ, а також дослідимо особливості критеріїв, за якими відбувається їх розподіл. Відповідно до податкового законодавства, лізингова операція – це передача основних засобів у володіння та користування фізичним та/або юридичним особам (лізингоодержувачам) за плату та на визначений строк [46]. На рисунку 1.3. зображено класифікацію орендних операцій відповідно до ПКУ, яке, на відміну від НП(С)БО 14, передбачає повне визначення понять операційного і фінансового лізингу.

Податковий кодекс України (ПКУ) використовує термін «фінансовий лізинг», який відповідає поняттю «фінансова оренда» у Національних (Міжнародних) стандартах бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 14. Важливо зауважити, що ПКУ не визначає окремих правил для розрізнення операцій з оренди та лізингу, а вважає їх ідентичними поняттями. Це співпадіння в термінології та підходах до класифікації орендних операцій між ПКУ та НП(С)БО 14 допомагає у забезпеченні єдності та зрозумілості в обліку та оподаткуванні таких операцій.

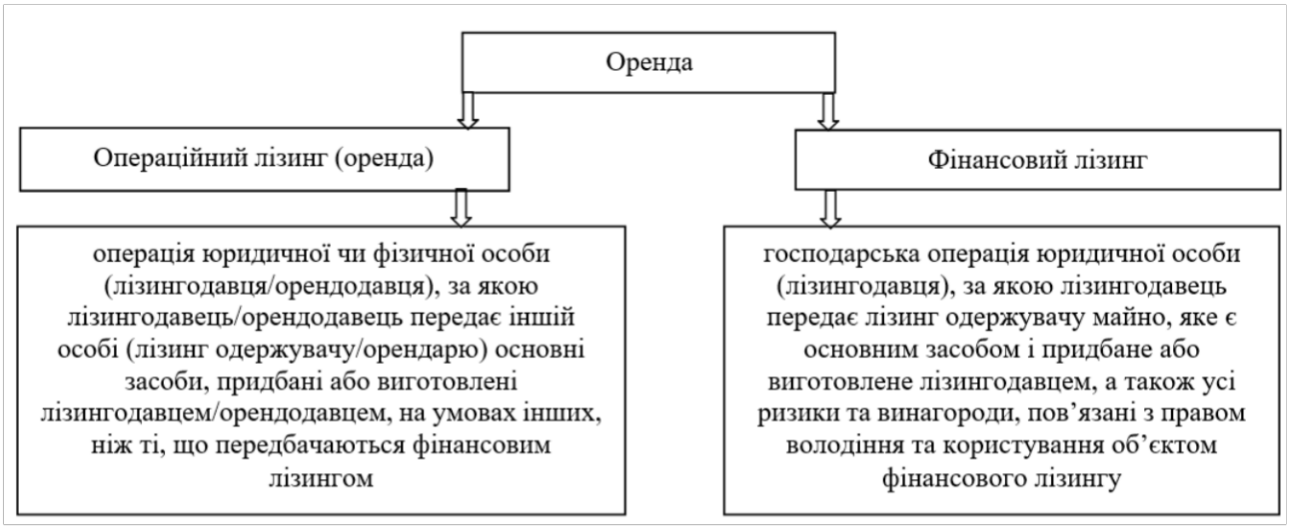


Рис. 1.3. Класифікація оренди за Податковим кодексом України [46]

Господарський кодекс України визначає оренду як операцію, в якій «одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у володіння та користування майно для здійснення господарської діяльності». На відміну від Податкового кодексу України та НП(С)БО 14, у Господарському кодексі передбачено окремі положення для розуміння понять оренди та лізингу, а також виокремлення оренди державного та комунального майна. Ця класифікація може здаватися досить простою для розуміння, проте використання її в бухгалтерському обліку не є доцільним.

Цивільний кодекс України передбачає розкриття питань врегулювання договірних відносин відповідно до юридичних аспектів та особливостей ділових взаємозв'язків. Однак, передбачена класифікація в Цивільному кодексі не може належним чином задовольняти потреби бухгалтерського обліку орендних операцій. Для правильного розуміння принципу класифікації орендних операцій, необхідно керуватися потребою відображення обліку оренди на рахунках підприємства для можливості складання достовірної фінансової звітності.

Передбачені Цивільним кодексом України види оренди наведені на рисунку 1.4.

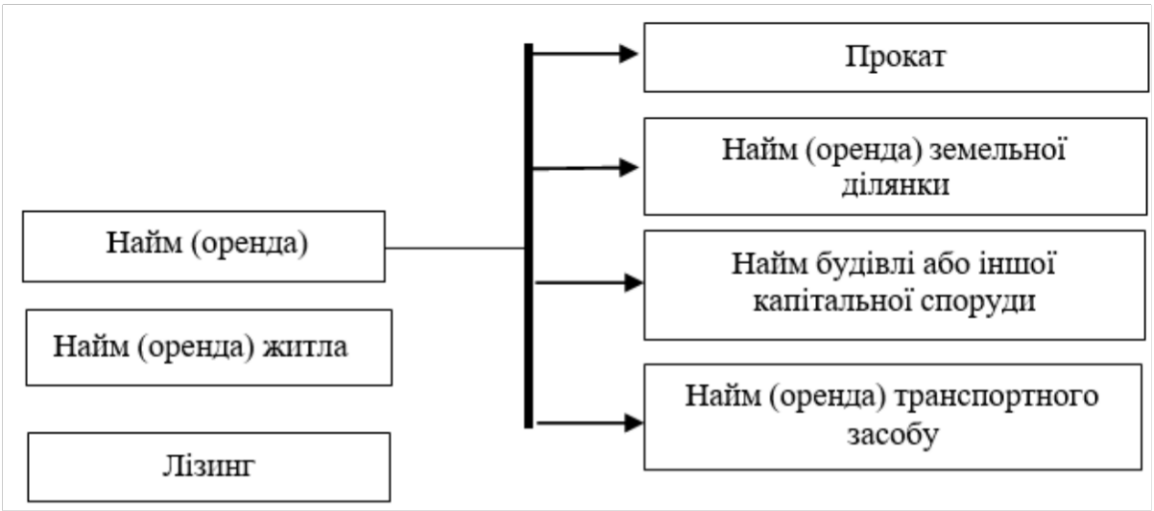


Рис. 1.4. Класифікація оренди відповідно до Цивільного Кодексу України [52]

Братчук Л.М. пропонує класифікувати їх за видом об'єкта, формою власності, строком дії договору оренди, а також за умовами нарахування амортизації та безпосередньо організацією бухгалтерського обліку за ними. Вважаємо, що поділ оренди відповідно до об'єкту є досить доцільним у застосування, оскільки матиме вплив на характеристику договору та умови договору. Проте, варто враховувати, що запропонована класифікація формувалася на особливостях сільськогосподарських підприємств, отже вона не може бути універсальною.

На думку Ніколенко Н.В. важливими ознаками поділу оренди є форма та розподіл орендного платежу, оскільки «використання зазначених форм оренди призведе до коректування орендних платежів пропорційно темпам інфляції, викупу предмету оренди, розмежування доходів від реалізації орендних послуг і предмету оренди». Хоч авторка говорить про важливість класифікації оренди на операційну та фінансову, в своїх працях вона враховує і розподіл орендних операцій залежно від міри обслуговування орендованого об'єкта. На нашу думку, в запропонованих видах оренди Ніколенко В.В. переважно керувалася питаннями управлінського обліку, оскільки врахування всіх варіантів можуть викликати розбіжності у практичному застосуванні.

Наведена класифікація передбачає, що для операцій, які суттєво впливають на облік підприємства необхідно дотримуватися норм положень

бухгалтерського обліку, а за несуттєвого характеру створювати додаткові субрахунки. Вважаємо, що це дозволить розкрити всю необхідну інформацію про орендні операції як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку підприємства.

Облік оренди за МСБО 17 мав ряд недоліків, які були особливо відчутними для бізнесу, який широко використовує оренду приміщень (мережі роздрібної торгівлі), транспортних компаній (оренда автомобілів, автобусів), авіакомпаній (оренда літаків), туристичного бізнесу (оренда готелів, будинків, а також транспорту типу автомобілів, автобусів, літаків тощо). Ці проблеми призвели до того, що, фінансова звітність згаданих вище типів компаній не відображала існування певного активу (ресурсу), контроль якого існував у орендаря, хоча він на нього мав лише право користування; не містила інформації про взяті на себе підприємством зобов'язання по оренді, які можуть бути доволі значними; платежі за довгостроковими договорами не враховували знецінення грошей у часі. Дану ситуацію було вирішено виправити через прийняття МСФЗ 16, який набув чинності з 01.01.2019 р [36].

Відмінності в обліку орендних операцій за НП(С)БО 14 та МСФЗ 16 наведено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5. **Відмінності в обліку орендних операцій за НП(С)БО 14 та МСФЗ 16 [37] [35]**

Ознака	*НП(С)БО 14*	*МСФЗ 16*
Класифікація фінансової оренди	Виокремлено вісім критеріїв віднесення оренди до фінансової	Віднесення оренди до фінансової обґрунтовується залежністю від сутності операції, а не від форми контракту. Виділяється п'ять ситуацій, які, зазвичай, призводять до класифікації оренди як фінансової оренди
Об'єкт орендних операцій	Різні види необоротних активів	Різні види необоротних та оборотних активів
Інформація щодо орендних витрат	Не наводиться	Використовується поняття первісних прямих витрат та визначені обмеження щодо включення різних видів витрат до їх складу

МСФЗ 16 суттєво змінив підходи до обліку орендних операцій. Відтепер існує єдина облікова модель, яка не відрізняє фінансову та операційну

оренду. Ця модель є подібною до обліку фінансової оренди і передбачає, що орендар в своєму балансі має відображати орендований актив як право на користування та визнавати зобов'язання за орендними платежами.

У результаті впровадження МСФЗ 16 суттєво підвищується прозорість оприлюдненої фінансової інформації орендаря – видно його прихований потенціал або раніше приховані зобов'язання. Для відображення орендованого активу та зобов'язань орендаря у фінансовій звітності стандарт не передбачає чітко встановлену графу, проте вимагає, щоб звітність мала чітке розкриття щодо них. Варіантами можуть виступати як ведення окремої графи у звітності підприємства, так і включення до основних засобів з розкриттям такої інформації у примітках. Аналогічно слід розкривати зобов'язання орендаря. На нашу думку, для зручності та встановлення одразу чіткого бачення ситуації слід у фінансовій звітності підприємства виокремити додаткові рядки щодо активів з права користування та орендних зобов'язань.

Проведене дослідження свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо трактування оренди відповідно до її економічної та юридичної сутностей. З юридичногобоку орендні відносини відображаються як передача однієї сторони договору іншій певного майна і права користування ним. Щодо економічної складової, то значення оренди полягає у сприянні та забезпеченні відтворення матеріальних благ задля успішного функціонування економічних процесів на мікро- та макрорівні. Під орендою слід розуміти угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Визначено, що лізинг та оренда є різними за змістом операціями, оскільки зазначені форми ділових відносин передбачають особливості щодо подальшої долі активу, його виду та тривалості договору. Для підвищення достовірності та точності фінансової та управлінської звітності підприємства необхідно більше детально дослідити питання сутності орендних операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку з урахуванням можливих розбіжностей через їх подвійний характери.

Висновки до розділу 1.

В сучасних умовах український бізнес зазнає значних труднощів через наслідки пандемії та повномасштабного вторгнення на територію України. Це змушує власників підприємств інвестувати в оновлення виробництва та зміцнення матеріально-технічної бази. У цій ситуації оренда стає однією з найбільш перспективних та зручних можливостей для залучення необхідних активів для бізнесу без великих капіталовкладень. Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій в Україні здійснюється за допомогою комплексу національних нормативних актів та міжнародних стандартів. Однак, серед науковців, які досліджують проблеми бухгалтерського обліку орендних операцій, досі немає одностайної думки щодо трактування оренди та її чіткої характеристики. Це обумовлено різноманітністю підходів і визначень, що застосовуються у нормативних та наукових джерелах.

Отже, можна зробити висновок про відсутність єдиного розуміння орендних відносин у бухгалтерському обліку, що вказує на необхідність додаткового дослідження цього питання. Варто зазначити, що суперечки серед науковців також виникають щодо визначення понять «оренда» та «лізинг», оскільки одні вважають, що ці поняття мають подібний характер і їх доцільно обліковувати за однаковими принципами, тоді як інші наполягають на суттєвих відмінностях та запровадженні різних форм обліку для таких операцій. Виникнення суперечок пов’язане з недосконалим трактуванням даних понять у нормативно-правовій базі та відсутністю достатньої кількості наукових досліджень з практичним застосуванням теоретичних методик.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОПЕРАЦІЙНОЮ ОРЕНДОЮ

2.1. Облікове забезпечення операцій з операційною орендою

Лізингові операції є важливою складовою ринкової інфраструктури та специфічною формою фінансування капіталовкладень. Лізинг слід розглядати як сучасний метод матеріально-технічного забезпечення, одну з форм кредитування та особливий вид інвестиційної діяльності.

Сьогодні лізинг є одним з найефективніших фінансових інструментів, що дає підприємствам реальну можливість оновлювати свої основні фонди, підвищувати конкурентоспроможність продукції, оптимізувати податкові та оперативні витрати.

Облік орендних операцій має свої особливості для орендаря та орендодавця. Спочатку розглянемо порядок обліку операційної оренди для обох сторін:

- У орендаря облік операційної оренди полягає у відображенні орендних платежів як витрат на поточну діяльність. Витрати на оренду визнаються у звітному періоді, в якому вони виникають, без відображення орендованого активу на балансі.
- У орендодавця операційна оренда обліковується шляхом відображення отриманих орендних платежів як доходу від звичайної діяльності. Орендодавець зберігає право власності на орендований актив, і цей актив продовжує відображатися у його балансі.

Розглянемо детальніше процедури та особливості обліку операційної оренди для орендаря та орендодавця, враховуючи їх специфічні вимоги та бухгалтерські стандарти.

Порядок обліку оренди майна та розкриття інформації щодо оренди у фінансовій звітності орендаря та орендодавця визначається Національним

положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [37].

Згідно з пунктами 2 і 3 НП(С)БО 14 «Оренда», норми цього положення застосовуються всіма юридичними особами (крім бюджетних установ) до всіх орендних угод, окрім таких:

1) орендних угод, пов'язаних з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

2) угод щодо використання авторських і суміжних прав;

3) угод щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Це забезпечує стандартизований підхід до обліку оренди, дозволяючи підприємствам відображати орендні операції відповідно до загальноприйнятих норм та забезпечувати прозорість фінансової звітності.

Моментом прийняття орендованого об'єкта на облік вважається дата його відображення на балансових та позабалансових рахунках бухгалтерського обліку. При цьому, коли об'єкт нерухомого майна приймається на баланс орендаря, права власності на це майно передаються орендарю, а всі розрахункові відносини вважаються викупом майна в порядку розстрочки платежу.

В бухгалтерському обліку орендаря повинні бути відображені наступні операції:

- надходження орендованого об'єкта;

- нарахування орендних платежів;

- повернення чи викуп орендованого об'єкта.

Таким чином, при отриманні нерухомості в оренду у орендаря з’являються наступні об’єкти обліку:

- сам об’єкт оренди;

- орендні платежі;

- витрати на утримання, експлуатацію і ремонт об’єкта оренди.

Згідно з НП(С)БО 14, орендар відображає в бухгалтерському обліку об'єкт, отриманий у фінансову оренду, за найменшою з оцінок на початок строку оренди: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми

мінімальних орендних платежів. Розрахунок теперішньої вартості мінімальних орендних платежів залежить від умов орендної угоди, зокрема, від того, коли сплачується орендна плата: на початку чи наприкінці звітного періоду.

За умов операційної оренди орендований об'єкт відображається орендарем поза балансом за вартістю, зазначеною в орендній угоді. Для цього, відповідно до Плану рахунків, використовується позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Важливе значення має організація аналітичного обліку об'єктів, отриманих в оренду, який, на нашу думку, повинен вестись як за кожним об'єктом окремо, так і за напрямом їх використання. Це необхідно для точного визначення рахунку або субрахунку, на який будуть відноситись витрати, пов'язані зі сплатою орендних платежів. Крім того, такий підхід дозволяє ефективніше контролювати та аналізувати витрати, пов'язані з орендою, та оптимізувати використання орендованих активів у діяльності підприємства.

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

Насамперед розглянемо порядок бухгалтерського обліку доходу від операційної оренди, що не належить до основної діяльності підприємства-орендодавця. Дохід від операційної оренди визнається в орендодавця іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (п. 17 НП(С)БО 14) [37].

Дохід від операційної оренди відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», якщо діяльність з передачі майна в оренду не є предметом (метою) створення підприємства-орендодавця (Інструкція № 291).

Якщо операційна оренда належить до основної діяльності підприємства-орендодавця, то йому при відображенні у бухгалтерському обліку і звітності доходу від такої оренди слід керуватися роз'ясненням, наданим Мінфіном

України (лист № 31-34020-20-27/25329). Згідно з цим листом дохід від операційної оренди, що є основною діяльністю підприємства, відповідно до Інструкції № 291 слід відображати за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і наводити у рядку 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати (форма № 2).

У такому випадку витрати, пов'язані з отриманим доходом від операційної оренди, що є основною діяльністю підприємства-орендодавця, такому орендодавцю слід відображати за дебетом рахунку 23 «Виробництво». У Звіті про фінансові результати (форма № 2) такі витрати відображаються у рядку 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається в орендаря витратами згідно з ПБО 16 на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (п. 9 НП(С)БО 14). Нарахована орендна плата в орендаря відображається залежно від призначення орендованого об'єкта у складі собівартості продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

Важливим аспектом оренди є відображення в обліку нарахування та виплати орендної плати. Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», орендна плата відноситься:

- на конкретні об'єкти витрат, якщо орендовані об'єкти використовуються у виробничому процесі;

- на загальновиробничі витрати в сумі, що відповідає розміру орендної плати за об'єкти нерухомості загальновиробничого призначення;

- на адміністративні витрати в сумі, що відповідає розміру орендної плати за об'єкти нерухомості адміністративного призначення;

- на витрати зі збуту в сумі, що відповідає розміру орендної плати за об'єкти нерухомості, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Орендна плата може виплачуватися в грошовій, натуральній, відробітковій та змішаній формах.

Кореспонденція рахунків у орендодавця зазначено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1. **Кореспонденція рахунків орендодавця**

№	*Зміст господарської операції*	*Кореспонденція рахунків*	
		Дебет	*Кредит*
1	Передали в оренду приміщення складу	103/Оренда	103
2	Нарахували плату за юридичні послуги з укладення договору оренди	152	685
3	Нарахували податковий кредит із ПДВ на підставі податкової накладної (ПН), зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЕРПН)	6441 641/ПДВ	685 6441
4	Оплатили юридичні послуги	685	311
5	Збільшили первісну вартість переданого в оренду приміщення складу на вартість юридичних послуг	103/Оренда/Укладання договору	152
6	Нарахували комісійну винагороду посереднику	949	685
7	Нарахували податковий кредит із ПДВ на підставі ПН, зареєстрованої в ЄРПН	6441 641/ПДВ	685 6441
8	Оплатили послуги посередника	685	311
9	Нарахували амортизацію приміщення складу, переданого в оренду	23	131
10	Включили до витрат суму первісних витрат, понесених під час укладання договору оренди:	23	103/Оренда/Укладання договору
11	Нарахували щомісячну орендну плату	361	703
12	Нарахували податкове зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ
13	Списали собівартість наданих орендних послуг	903	23
14	Отримали орендну плату	311	361

Згідно з чинним законодавством України, орендна плата повинна нараховуватись відповідно до умов договору і складатися з суми амортизаційних відрахувань та винагороди за користування майном. Розмір

орендної плати має враховувати стан, призначення та очікуваний термін використання майна. При цьому важливо забезпечити відповідність нарахувань обліковим стандартам та умовам, визначеним у договорі оренди, щоб точно відображати фінансові зобов'язання та права сторін, а також забезпечити прозорість і коректність бухгалтерського обліку.

Оскільки орендодавцем нерухомості може бути як фізична, так і юридична особа, це призводить до різниці в оподаткуванні та виплаті орендної плати. У випадку, коли орендодавцем є юридична особа, сума нарахованої орендної плати збігається з сумою виплаченого платежу, яку орендодавець — платник податку на прибуток — має включити до складу своїх валових доходів. Важливо враховувати ці відмінності в оподаткуванні для правильного планування фінансових потоків та дотримання податкового законодавства.

В таблиці 2.2. подано відповідні рахунки для реєстрації операцій з нарахування та виплати орендної плати.

Таблиця 2.2. **Кореспонденція рахунків при операційній оренді**

№	*Зміст операції*	*Дебет*	*Кредит*
1.	Нарахована орендна плата	23 “Виробництво” 91 Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
2.	Утримано податок на доходи фізичних осіб	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	641 “Розрахунки за податками”
3.	Виплачено суму орендної плати орендодавцю грошима	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”
4.	Виплачено орендну плату орендодавцю сільськогосподарською продукцією:		
4.1.	-видано продукцію орендодавцю	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”
4.2.	-нараховані податкові зобов’язання з ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	641 “Розрахунки за податками”
4.3.	-списано сільськогосподарську продукцію на собівартість реалізації	901 “Собівартість реалізації готової продукції”	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

При дослідженні питань обліку оренди нерухомості варто звернути увагу на проблему обліку витрат на ремонт орендованих об'єктів.

Згідно з чинним законодавством, ремонт та поліпшення об'єктів нерухомості, переданих у фінансову оренду, здійснює орендар, аналогічно власним об'єктам. У випадку операційної оренди такі роботи проводяться відповідно до умов договору, чи орендаром, чи орендодавцем. Якщо подальші витрати на утримання та експлуатацію об'єктів нерухомості покладено на орендодавця, то облік цих затрат ведеться аналогічно до обліку власних об'єктів, які перебувають у його розпорядженні.

Якщо за умовами договору операційної оренди передбачена реконструкція та модернізація об'єкту нерухомості орендарем, такі затрати обліковуються ним як інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів (згідно з пунктом 8 НП(С)БО 14 «Оренда»). При проведенні ремонтних робіт об'єкта нерухомості, переданого в оперативну оренду орендарем з метою підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первісно очікуваних економічних вигод від його використання, витрати на їх здійснення включаються до складу витрат орендаря, якщо це передбачено умовами договору операційної оренди.

З точки зору оподаткування ремонтів орендованих об'єктів нерухомості, законодавчо затверджено, що орендар може включати витрати з поліпшень орендованих основних фондів у валові витрати. Для цього дозволяється віднести витрати на поліпшення всіх об'єктів нерухомості (за винятком землі) до межі 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітного року.

Витрати, що перевищують 10%-вий ліміт, призводять до збільшення балансової вартості тієї групи основних фондів, до якої відноситься поліпшуваний об'єкт. Проте, оскільки всі об'єкти нерухомості (за винятком землі) вважаються частиною першої групи основних фондів, витрати, що перевищують 10%-вий ліміт, не мають збільшувати балансову вартість власних об'єктів основних фондів цієї групи. Замість цього, такі витрати на

поліпшення орендованих основних фондів слід окремо обліковувати у групі І, уникаючи їх змішування з балансовими вартостями інших об'єктів основних фондів. Цей підхід гарантує правильне відображення в податковому обліку подальшої передачі поліпшень орендодавцеві.

При передачі основних засобів в оренду складається акт приймання-передачі основних засобів в операційну оренду. З дати оформлення та підписання цього акта починається обчислення строку договору оренди, якщо інше не встановлено договором. Нарахування амортизації протягом строку корисного використання (експлуатації) переданого в операційну оренду об'єкта здійснює також орендодавець. При поверненні такого майна з оренди сторони договору оформлюють та підписують акт приймання-передачі основних засобів з операційної оренди.

Тепер щодо необхідності складання первинного документа, який підтверджує факт виконання умов орендного договору у звітному періоді. Якщо керуватися положеннями Цивільного кодексу, то з позицій Мін'юсту України договір найму (оренди) не вважається договором про надання послуг (лист № Х-11-19). Крім того, Пенсійний фонд України також неодноразово зазначав, що дохід, отриманий від надання майна в оренду, не пов'язано з виконанням робіт (послуг) (п. 6 роз'яснення, лист № 16534/03-20). Отже, згідно з нормами цивільного законодавства оренда в принципі не є послугами (а тим більше роботами) [52].

Якщо договір найму (оренди) не вважається договором про надання послуг, то й складати первинний документ, який називається актом здавання-приймання послуг, сторонам орендного договору з позицій Цивільного кодексу некоректно. Проте крім норм цивільного суб'єкти господарювання враховують і норми податкового законодавства. Надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) належить згідно з пп. 14.1.203 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу до операцій з продажу послуг. Враховуючи це, орендодавці та орендарі досить часто вважають за необхідне складати акти здавання-приймання послуг за договорами оренди.

Доходи та витрати, пов'язані з орендною платою за користування об'єктом операційної оренди, відображаються відповідно у орендодавця і орендаря в бухгалтерському обліку у тому періоді, до якого вони належать. Враховуючи це, у бухгалтерському обліку перш за все має значення, до якого місяця відносяться орендні операції, а дата оформлення акта – другорядна обставина.

Отже, питання обліку та оподаткування оренди об’єктів нерухомості має свої особливості як законодавчого регулювання, так й методологічного проведення.

2.2. Оподаткування операцій з операційної оренди

Операційна оренда стала значущим інструментом для підприємств забезпечення доступу до необхідних активів без значних витрат на їх придбання. Операційна оренда має свої особливості у сфері оподаткування, які варто розглянути для ефективного управління фінансовими ресурсами підприємства та мінімізації ризиків.

Передача майна за договором оперативної оренди від орендодавця до орендаря, а також його повернення, не підлягає оподаткуванню податком на додану вартість згідно з відповідними положеннями Податкового кодексу України (пункт 196.1.2 статті 196). Однак надання права на користування товарами за угодами оперативного лізингу (оренди) у податковому обліку розглядається як операція з продажу послуг. Тому, якщо місце надання таких послуг з оперативної оренди знаходиться на митній території України, ця операція стає об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

У розділі V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу не визначено конкретної дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ для операційної оренди. Замість цього, згідно з пунктом 187.1 статті 187 цього Кодексу, орендодавці мають визначити дату виникнення таких зобов'язань на підставі подій, які відбулися протягом податкового періоду:

• В першому випадку це може бути дата отримання коштів від орендаря на банківський рахунок орендодавця як оплата за надані послуги, якщо оплата здійснюється безготівковим шляхом. У випадку оплати за послуги готівкою, дата отримання коштів у касі або дата інкасації готівки у банківській установі, яка обслуговує орендодавця, вважатиметься датою виникнення податкових зобов'язань.

• У другому випадку це може бути дата оформлення документа, який підтверджує факт надання послуг орендодавцем.

Таким чином, для операційної оренди орендодавці мають визначити відповідну дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до вищезазначених критеріїв.

Відповідно до пункту 201.4 статті 201 Податкового кодексу, у день виникнення податкових зобов'язань продавець має обов'язок виписати податкову накладну у двох примірниках. Оригінал накладної видається покупцю, тоді як копія залишається у продавця послуг [46].

Щодо віднесення сум ПДВ до податкового кредиту орендарем, слід керуватися пунктом 198.2 статті 198 Податкового кодексу. Згідно з цим положенням, датою виникнення права платника на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата будь-якої з подій, що відбулася раніше:

• або дата списання коштів з банківського рахунку для оплати послуг;

• або дата отримання платником податку послуг, що підтверджена податковою накладною.

Отже, орендар повинен враховувати ці критерії при віднесенні сум ПДВ до податкового кредиту для операційної оренди.

Навіть за умов, коли оренда, згідно з Цивільним та Господарським кодексами України, не розглядається як послуга, в податковому законодавстві дохід, отриманий у формі орендної плати за угодами оренди нерухомості (або їх частин), трактується як дохід, одержаний від надання послуг. Це випливає з пункту 14.1.185 Податкового кодексу України.

Постачання послуг - це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;

- газу, який постачається для потреб населення.

Тобто, операція з передачі майна в оренду не є об'єктом оподаткування ПДВ відповідно до пп. 196.1.2 ПКУ. Водночас надання послуг з оренди нерухомого майна, якщо нерухомість розташована на митній території України, є операцією з постачання послуг, яка є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується за ставкою 20% [46].

Первинними документами, що підтверджують факт здійснення платником податку операції з постачання послуг з оренди майна за договором оренди, можуть бути:

— акт приймання-передачі послуг з оренди майна за відповідним договором оренди, який підтверджує факт надання таких послуг;

— платіжний документ, що підтверджує оплату послуг з оренди майна.

Зауважимо, що зазначені вище документи підтверджуватимуть дату виникнення першої події для оподаткування ПДВ, проте для визнання доходу (витрат) сторонам договору оренди слід мати акт приймання-передачі послуг з

оренди майна. Адже платіжний документ підтверджує оплату послуг, проте за відсутності обов'язкових реквізитів не може вважатися первинним документом з погляду бухгалтерського обліку.

Не є об’єктом обкладення ПДВ (згідно з п.п. 196.1.15 ПКУ) операції з оплати орендних або концесійних платежів за договорами оренди або концесії держмайна, якщо:

- в оренду надається цілісний майновий комплекс (ЦМК) державного або комунального підприємства (його структурного підрозділу);
- орендодавцями або концесієдавцями за договором виступають органи державної влади або органи місцевого самоврядування;
- платежі згідно із законом перераховуються до державного бюджету України або місцевого бюджету.

Податкова накладна складається постачальником (орендодавцем) на суму орендної плати, яка включає в себе (або не включає, залежно від умов договору оренди) відшкодування (компенсацію) витрат, пов'язаних з утриманням та обслуговуванням орендованого майна.

У разі якщо на дату складання документа, що засвідчує факт постачання послуг (наприклад, останній календарний день місяця) фактична вартість орендної плати відрізняється від розрахункової, яка була сплачена раніше, до такої податкової накладної має бути складений та зареєстрований в ЄРПН відповідний розрахунок коригування.

Разом з тим, оскільки постачання комунальних послуг та енергоносіїв фактично має безперервний характер, орендодавцем, відповідно до пункту 201.4 статті 201 розділу V Кодексу, може бути оформлена зведена податкова накладна на операції з постачання орендарю комунальних послуг та енергоносіїв, якщо їх вартість не включена орендодавцем до вартості послуги з оренди та їх постачання оформлюється (фіксується) окремими первинними документами.

При отриманні податкової накладної, зареєстрованої у встановленому порядку в ЄРПН, орендар, з урахуванням правил, встановлених статтею

198 розділу V Кодексу, формує податковий кредит, виходячи із суми податку на додану вартість, нарахованого (сплаченого) у складі вартості послуг з оренди, отриманих комунальних послуг та енергоносіїв.

Дохід, отриманий від надання майна в лізинг, оренду або суборенду, як визначено у відповідності до положень пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу України, включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку. Це випливає з підпункту 164.2.5 пункту 164.2 статті 164 цього Кодексу. У випадку, коли орендарем виступає фізична особа, яка не є суб'єктом господарювання та відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету, платником податку вважається орендодавець.

Орендодавець має обов'язок самостійно нараховувати та сплачувати податок до бюджету протягом 40 календарних днів після завершення кожного звітного кварталу. Це означає, що доходи, одержані протягом звітного року, суми сплаченого податку за кожен квартал та підсумкове податкове зобов'язання за весь рік відображаються у річній податковій декларації про майновий стан і доходи, яка подається орендодавцем. Дохід, отриманий орендодавцем від здачі в найм житла, оподатковується за ставкою 18%.

Склад та порядок формування собівартості наданих послуг з оренди та облік отриманого відшкодування (компенсації) комунальних платежів має визначатися орендодавцем в обліковій політиці із врахуванням принципу превалювання сутності над формою та згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 (далі - П(С)БО 16), та пунктів 10-14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 (далі - П(С)БО 15), які визначають порядок визнання доходів та витрат від надання послуг.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у

зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю - бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку.

Складовою частиною господарської діяльності з нерухомим майном є як придбання власником такого майна певних товарів та отримання ряду послуг, пов'язаних з необхідністю утримання такого майна (теплова та електрична енергія, природний газ, послуги з водопостачання, водовідведення, охорони, інших супутніх товарів/послуг тощо (далі - комунальні послуги та енергоносії), сплата податків, пов'язаних з рухомим/нерухомим майном (транспортний податок, земельний податок, орендна плата за землю, податок на нерухоме майно), так і перенесення вартості таких витрат на вартість готової продукції чи послуг, в тому числі і формування з урахуванням таких витрат розміру орендної плати за рухоме/нерухоме майно (в такому випадку перераховані витрати будуть визнані такими, що використані орендодавцем в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності).

З огляду на викладене у вартості орендної плати за рухоме/нерухоме майно орендар має здійснювати економічне відшкодування (компенсацію) всіх елементів витрат, пов'язаних з послугами з надання майна в оренду, у тому числі й таких складових, як земельний податок, орендна плата за землю, податок на нерухоме майно чи транспортний податок.

Таким чином, згідно з Правилами орендодавець є основним споживачем електроенергії, а орендар - субспоживачем. При цьому споживача не позбавлено права відпускати енергію субспоживачам, але в орендаря як субспоживача електроенергії має бути два договори: з основним споживачем, тобто орендодавцем (щодо використання його електромереж), і з постачальником електроенергії.

У разі якщо договором оренди не обумовлено передачі орендареві відповідних повноважень щодо врегулювання договірних відносин з електропередавальною організацією та/або постачальником електричної енергії щодо електрозабезпечення орендованої електроустановки або її частини, енергопостачальна компанія не має підстав для укладення з таким орендарем відповідних договорів згідно з вимогами Правил. За електричну енергію у такому випадку має розраховуватись орендодавець як власник відповідного майна. Усі відносини між власником майна (балансоутримувачем) та орендарем мають бути врегульовані договором оренди відповідного майна.

Аналогічний порядок рекомендується застосовувати і в частині розрахунків з орендарями за комунальні послуги та інші енергоносії.

Оподаткування орендних платежів є складним процесом, який вимагає уважного вивчення податкового законодавства та правил, що регулюють цю сферу. Орендодавці та орендарі повинні ретельно розглядати різні аспекти оподаткування, такі як включення доходу в оподатковуваний дохід, розрахунок та сплата податку на додану вартість (ПДВ), а також нарахування та сплата податку на прибуток.

Для орендодавців важливо правильно визначити дату виникнення податкових зобов'язань, виписувати податкові накладні та своєчасно сплачувати відповідні податки. Також важливо враховувати, що операційна оренда, хоча і не є послугою згідно з Цивільним та Господарським кодексами, але для цілей оподаткування розглядається як дохід від надання послуг.

Орендарі, з свого боку, повинні враховувати можливість віднесення ПДВ до податкового кредиту відповідно до умов договору оренди, а також відобразити орендні платежі у своїх податкових звітах.

Узагальнюючи, ефективне управління оподаткуванням орендних платежів вимагає від орендодавців та орендарів ретельного вивчення податкового законодавства та його правильного застосування з метою забезпечення відповідності податковим вимогам та оптимізації фінансових результатів.

2.3. Особливості укладання договору оренди (найму)

Підприємства і підприємці у процесі господарської діяльності часто орендують автомобілі, обладнання, приміщення, земельні ділянки та інші ресурси. Таким чином, договори оренди є досить поширеними у практиці.

Правила укладення договорів оренди регламентовані главами 58 та 59 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) та § 5 глави 30 Господарського кодексу України (далі – ГКУ). Крім того, оренда деяких видів майна підпадає під дію спеціальних законів [52] [14]. Наприклад, оренда землі регулюється Законом України від 06.10.1998 р. № 161-XIV «Про оренду землі» (далі – Закон № 161), а оренда державного та комунального майна – Законом України від 10.04.1992 р. № 2269-XII «Про оренду державного і комунального майна» (далі – Закон № 2269) тощо.

Договір оренди має наступні особливості:

- майно передається в тимчасове користування, а не у власність;

- майно повертається власникові після закінчення строку дії договору або при його достроковому розірванні;

- орендоване майно надається в платне користування.

Згідно зі ст. 759 Цивільного кодексу України (ЦКУ) та ст. 283 Господарського кодексу України (ГКУ), за договором оренди (найму) орендодавець передає або зобов'язується передати орендареві майно в

користування за плату і на певний строк. Сторонами договору оренди можуть бути підприємства, підприємці та фізичні особи.

Сторонами договору найму (оренди) виступають наймодавець і наймач.

Наймодавцем може бути фізична або юридична особа, яка має право розпорядження цим майном у формі передання його у найм. Отже, наймодавцем може виступати:

1) власник майна, що передається у найм;

2) особа, якій належать майнові права, що передаються у найм;

3) особа, яка уповноважена за законом або договором на укладання договору найму певного майна.

В деяких випадках законодавцем чітко визначаються коло осіб, що можуть бути наймодавцями, наприклад, відповідно до ст. 787 ЦК, наймодавцем за договором прокату може бути особа, яка здійснює підприємницьку діяльність.

Варто зазначити, що протягом дії договору найму (оренди) особа наймодавця може змінюватися у випадках переходу права власності на предмет договору оренди. За загальним правилом, встановленим ч. 1 ст. 770 ЦК, у разі зміни власника речі, переданої у найм, до нового власника переходять права та обов'язки наймодавця. При цьому, сторони можуть встановити у договорі найму, що у разі відчуження наймодавцем речі договір найму припиняється.

Щодо особи наймача закон не встановлює спеціальних вимог, тому ним може бути будь-яка фізична чи юридична особа.

Основним обов'язком наймодавця за договором найму (оренди) є обов'язок передати майно наймачеві. Так, наймодавець зобов'язаний передати наймачеві майно у користування негайно або у строк, встановлений договором найму.

При цьому, якщо наймодавець не передає наймачеві майно, наймач має право за своїм вибором:

1) вимагати від наймодавця передання майна і відшкодування збитків, завданих затримкою;

2) відмовитися від договору найму і вимагати відшкодування завданих йому збитків.

Наймодавець зобов'язаний передати наймачеві річ у комплекті і у стані, що відповідають умовам договору найму та її призначенню.

Наймодавець зобов'язаний попередити наймача про особливі властивості та недоліки речі, які йому відомі і які можуть бути небезпечними для життя, здоров'я, майна наймача або інших осіб або призвести до пошкодження самої речі під час користування нею.

Наймач зобов'язаний у присутності наймодавця перевірити справність речі. Якщо наймач у момент передання речі в його володіння не переконається у її справності, річ вважається такою, що передана йому в належному стані.

Наймодавець може гарантувати якість речі протягом всього строку найму.

Якщо у речі, яка була передана наймачеві з гарантією якості, виявляться недоліки, що перешкоджають її використанню відповідно до договору, наймач має право за своїм вибором вимагати:

1) заміни речі, якщо це можливо;

2) відповідного зменшення розміру плати за користування річчю;

3) безоплатного усунення недоліків речі або відшкодування витрат на їх усунення;

4) розірвання договору і відшкодування збитків, які були йому завдані.

Права третіх осіб на річ, передану у найм.

Передання речі у найм не припиняє та не змінює прав на неї третіх осіб, зокрема права застави.

При укладенні договору найму наймодавець зобов'язаний повідомити наймача про всі права третіх осіб на річ, що передається у найм. Якщо наймодавець не повідомив наймача про всі права третіх осіб на річ, що передається у найм, наймач має право вимагати зменшення розміру плати за користування річчю або розірвання договору та відшкодування збитків.

Передання у найм речі, що була застрахована наймодавцем, не припиняє чинності договору страхування.

Договором або законом може бути встановлений обов'язок наймача укласти договір страхування речі, що передана у найм. Також наймодавцем здійснюється капітальний ремонт речі, переданої у найм. Так, капітальний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймодавцем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом.

Капітальний ремонт провадиться у строк, встановлений договором. Якщо строк не встановлений договором або ремонт викликаний невідкладною потребою, капітальний ремонт має бути проведений у розумний строк.

Якщо наймодавець не провів капітального ремонту речі, що перешкоджає її використанню відповідно до призначення та умов договору, наймач має право:

1) відремонтувати річ, зарахувавши вартість ремонту в рахунок плати за користування річчю, або вимагати відшкодування вартості ремонту;

2) вимагати розірвання договору та відшкодування збитків.

Права та обов'язки наймача та кореспондуючі їм права наймодавця:

1. Ризик випадкового знищення або випадкового пошкодження речі.

Наймач, який затримав повернення речі наймодавцеві, несе ризик її випадкового знищення або випадкового пошкодження.

2. Користування річчю, переданою у найм.

Наймач зобов'язаний користуватися річчю відповідно до її призначення та умов договору. Якщо наймач користується річчю, переданою йому у найм, не за її призначенням або з порушенням умов договору найму, наймодавець має право вимагати розірвання договору та відшкодування збитків.

Наймач має право змінювати стан речі, переданої йому у найм, лише за згодою наймодавця.

3. Піднайм.

Передання наймачем речі у користування іншій особі (піднайм) можливе лише за згодою

наймодавця, якщо інше не встановлено договором або законом. Строк договору піднайму не може перевищувати строку договору найму. До договору піднайму застосовуються положення про договір найму.

4. Право власності на плоди, продукцію, доходи, одержані від користування річчю, переданою у найм.

Наймачеві належить право власності на плоди, продукцію, доходи, одержані ним у результаті користування річчю, переданою у найм.

5. Поточний ремонт речі, переданої у найм.

Поточний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймачем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом.

6. Наймач, який належно виконує свої обов'язки за договором найму, після спливу строку договору має переважне право перед іншими особами на укладення договору найму на новий строк.

Наймач, який має намір скористатися переважним правом на укладення договору найму на новий строк, зобов'язаний повідомити про це наймодавця до спливу строку договору найму у строк, встановлений договором, а якщо він не встановлений договором, в розумний строк.

Умови договору найму на новий строк встановлюються за домовленістю сторін. У разі недосягнення домовленості щодо плати та інших умов договору переважне право наймача на укладення договору припиняється.

Наймач, який належно виконує свої обов'язки за договором найму, у разі продажу речі, переданої у найм, має переважне право перед іншими особами на її придбання.

Поліпшення наймачем речі, переданої у найм.

Наймач може поліпшити річ, яка є предметом договору найму, лише за згодою наймодавця.

Якщо поліпшення можуть бути відокремлені від речі без її пошкодження, наймач має право на їх вилучення. Якщо поліпшення речі зроблено за згодою наймодавця, наймач має право на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості в рахунок плати за користування річчю.

Якщо в результаті поліпшення, зробленого за згодою наймодавця, створена нова річ, наймач стає її співвласником. Частка наймача у праві власності відповідає вартості його витрат на поліпшення речі, якщо інше не встановлено договором або законом.

Якщо наймач без згоди наймодавця зробив поліпшення, які не можна відокремити без шкоди для речі, він не має права на відшкодування їх вартості.

8. Наслідки погіршення речі, переданої у найм.

Наймач зобов'язаний усунути погіршення речі, які сталися з його вини. У разі неможливості відновлення речі наймодавець має право вимагати відшкодування завданих йому збитків. Наймач не відповідає за погіршення речі, якщо це сталося внаслідок нормального її зношення або упущень наймодавця.

9. Відповідальність за шкоду, що завдана у зв'язку з користуванням річчю, переданою у найм.

Шкода, завдана третім особам у зв'язку з користуванням річчю, переданою у найм, відшкодовується наймачем на загальних підставах.

Шкода, завдана у зв'язку з користуванням річчю, відшкодовується наймодавцем, якщо буде встановлено, що це сталося внаслідок особливих властивостей або недоліків речі, про наявність яких наймач не був попереджений наймодавцем і про які він не знав і не міг знати.

Умова договору найму про звільнення наймодавця від відповідальності за шкоду, завдану внаслідок особливих властивостей чи недоліків речі, про наявність яких наймач не був попереджений наймодавцем і про які він не знав і не міг знати, є нікчемною.

Будь-який договір оренди укладається у письмовій формі. У деяких випадках договір необхідно посвідчувати у нотаріуса (наприклад, договір оренди нерухомості, укладений на строк більше 3 років). Водночас сторони за своєю ініціативою можуть посвідчити договір у нотаріуса, навіть якщо закон цього не вимагає. У такому разі договір оренди вважатиметься укладеним після його нотаріального посвідчення.

Істотними умовами договору оренди є (ч. 1 ст. 638 ЦК, ч. 2 ст. 180 ГК) [14] [52]:

– предмет договору;

– ціна договору (розмір орендної плати з урахуванням індексації);

– строк дії договору;

– об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням його індексації);

– порядок використання амортизаційних відрахувань;

– порядок відновлення орендованого майна;

– умови, які сторони за своєю ініціативою включили до договору як істотні (так, якщо сторони визначать це в договорі).

Істотні умови для договору оренди земельних ділянок передбачені у ст. 15 Закону № 161, а для договору оренди державного і комунального майна – у ст. 10 Закону № 2269.

Предметом договору оренди може бути винятково індивідуально визначена неспоживана річ (або майно) (ст. 760 ЦК) [52]. Тобто в оренду можна передати тільки речі, що мають індивідуальні характеристики, які не втрачають із часом свій первісний вигляд і можуть бути повернені після закінчення строку оренди. Це різні види нерухомості, обладнання, транспортні засоби, майнові права тощо. Не можна передавати в оренду майно, яке може бути спожите і не може бути повернене в первісному вигляді. Наприклад, в оренду не можна передати тонну картоплі або зерна.

Майно, що передається в оренду, необхідно точно охарактеризувати в договорі. Наприклад, якщо передається будівля (приміщення, споруда), зазначається місце її розташування (адреса), площа, інші характеристики. Якщо в оренду передається автомобіль – слід зазначити його марку, модель, колір, дату випуску, державний реєстраційний номер, номер двигуна і кузова тощо. Згідно із ч. 2 ст. 284 ГК сторони договору оренди можуть провести оцінку об'єкта оренди. Оцінка об'єктів державної та комунальної власності проводиться згідно з Методикою Методика оцінки об'єктів оренди, затверджена постановою КМУ

від 10.08.95 р. № 629. Проводити оцінку майна сторони можуть як самостійно, так і за допомогою професійних оцінювачів.

Поняття орендної плати роз'яснюється у ч. 1 ст. 286 ГК. Це фіксований платіж, який орендар сплачує орендодавцеві за користування орендованим майном. Розмір платежу не залежить від результатів господарської діяльності орендаря. Порядок, умови і строки внесення орендної плати повинні бути прописані в договорі оренди (ч. 1 ст. 762 ЦК). Тобто в договорі оренди необхідно зазначити розмір орендної плати, періодичність і строки її сплати, форму (грошова, натуральна або змішана).

До договору оренди можна також включати умову про індексацію орендної плати (ч. 3 ст. 762 ЦК, ч. 1 ст. 284 ГК). Наприклад, можна встановити, що орендна плата підлягає індексації залежно від установленого індексу інфляції. Щомісячну індексацію встановлювати не обов'язково. За загальним правилом орендна плата вноситься щомісяця (ч. 5 ст. 762 ЦК). Проте ця норма не є імперативною, тобто сторони мають право передбачити в договорі оренди й інші строки. Наприклад, щотижня, щокварталу, раз на 100 днів тощо.

Орендар та орендодавець можуть самостійно визначити строк дії договору. Проте для деяких видів договорів установлено максимально можливий строк оренди, наприклад:

- договір оренди земельної ділянки можна укласти не більше ніж на 50 років (ст. 19 Закону № 161);
- уважається, що договір укладено на максимально можливий строк, якщо сторони не зазначили строк його дії, а згідно із законом строк дії для цього виду договору – обмежений (ч. 3 ст. 763 ЦК);
- договір суборенди може бути укладений на строк, що не перевищує строку дії договору оренди (ч. 2 ст. 774 ЦК).

Після закінчення строку договору оренди орендар зобов'язаний повернути майно в тому самому стані, у якому він його й отримав, але з огляду

на нормальний знос, або в іншому стані, який сторони зазначили в договорі (ч. 1 ст. 785 ЦК).

Сторони мають право назвати в договорі мету оренди. Наприклад, приміщення передається для розміщення складу орендаря. А у разі нецільового використання майна можна передбачити відповідальність. Це можуть бути як штрафні санкції, так і розірвання договору.

Факт передачі майна в оренду і повернення орендованого майна оформляється актами приймання-передачі. У цьому документі слід зафіксувати стан майна. Форма законодавством не встановлена, тому сторони можуть скласти такий акт у довільній формі.

Крім того, для підтвердження факту оренди сторонам необхідно кожного місяця (або з іншою періодичністю, встановленою в договорі оренди) складати і підписувати акт наданих послуг (оренда майна) із зазначенням розміру орендної плати (або інший первинний документ, що фіксує факт здійснення господарської операції з оренди за звітний період). У листі Мінфіну від 22.08.17 р. № 35210-07/23-3364/2658 сказано, що це може бути оплачений рахунок-фактура.

Якщо договір оренди укладено на тривалий строк, то цілком можливо, що із часом у сторін виникне необхідність змінити його умови. Найчастіше на практиці орендодавець підвищує розмір орендної плати. За загальним правилом одностороння зміна умов договору не допускається. Проте в самому договорі сторони можуть передбачити можливість односторонньої зміни умов оренди (ст. 651 ЦК).

Дострокове розірвання договору оренди можливе за підставами, передбаченими у ст. 781 ЦК:

- у разі смерті фізособи-орендаря, якщо інше не визначено договором або законом;
- ліквідації юридичної особи – орендаря або орендодавця.

Підстави для розірвання договору оренди на вимогу орендодавця визначено в ст. 782 та 783 ЦК. Зокрема, власник майна може достроково розірвати договір у випадку, якщо орендар:

- не вносить орендну плату протягом 3 місяців поспіль;
- користується об'єктом оренди з порушенням умов договору або не за цільовим призначенням;
- передав об'єкт оренди в користування іншій особі без згоди орендодавця;
- створює загрозу пошкодження об'єкта оренди своєю недбалою поведінкою;
- не приступив до проведення капітального ремонту речі, якщо цей обов'язок був покладений на нього договором оренди.

Орендар теж має право зажадати дострокового розірвання договору за підставами, зазначеними у ст. 784 ЦК, якщо орендодавець:

- передав у користування майно, якість якого не відповідає умовам договору або прямому призначенню майна;
- не виконує свій обов'язок щодо проведення капітального ремонту об'єкта оренди.

Крім того, сторони мають право передбачити в договорі оренди й інші підстави для дострокового розірвання договору.

Висновок до розділу 2.

Облік орендних операцій має свої особливості для орендаря та орендодавця. Орендар відображає орендні платежі як витрати на поточну діяльність, без включення орендованого активу в баланс. Орендодавець, навпаки, визнає орендні платежі як дохід, зберігаючи орендований актив у своєму балансі. Облік оренди регулюється Національним стандартом бухгалтерського обліку 14 «Оренда». У бухгалтерському обліку орендаря відображаються надходження орендованого об'єкта, нарахування орендних платежів, а також повернення чи викуп об'єкта.

Передача майна за договором оперативної оренди від орендодавця до орендаря, а також його повернення, не оподатковується податком на додану вартість згідно з пунктом 196.1.2 статті 196 Податкового кодексу України. Однак, надання права на користування товарами за угодами оперативного лізингу (оренди) вважається продажем послуг. Якщо місце надання цих послуг знаходиться на митній території України, операція підлягає оподаткуванню ПДВ.

Договір оренди має наступні особливості:

- Майно передається в тимчасове користування, а не у власність.

- Майно повертається власникові після закінчення строку дії договору або при його достроковому розірванні.

- Орендоване майно надається в платне користування.

Ці характеристики визначають основні права та обов'язки сторін договору, забезпечуючи тимчасове та платне користування майном з обов'язковим поверненням його власнику.

Отже, бухгалтерський облік оренди включає специфічні підходи для орендаря та орендодавця. Орендар відображає орендні платежі як витрати, не враховуючи орендований актив у балансі. Орендодавець визнає орендні платежі як дохід, зберігаючи актив у своєму балансі.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ

3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд»

ТОВ «Сільпо-Фуд» — це одна з найбільших мереж продовольчих супермаркетів в Україні, яка є флагманським бізнесом fozzy group. Перше сільпо було відкрито у 1998 році, а сьогодні вже понад 300 магазинів працюють по всій території країни. У мережі представлена продукція власного імпорту з більш ніж 80 країн світу, проєкт «Лавка традицій», завдяки якому на полицях можна знайти якісно відібрану продукцію невеликих українських виробників та фермерів, власні торгові марки «Премія» та «Повна чаша», а також товари власного виробництва — від запашної випічки «Крафтяр» до солодощів «Власної кондитерської».

Основним видом діяльності у компанії «Сільпо» є - роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами. Також, сюди можемо віднести таку діяльність, як: власне виробництво здібних виробів, тортів, тістечок, вироблення готової їжі та страв; робота з посередниками, робота ресторанів, робота транспорту, надання в експлуатацію приміщень в оренду.

Так як організація виконує виробничу діяльність, то між підрозділами та робочими кадрами організації встановлюються постійні виробничі зв'язки. Вони мають управлінський, трудовий, інформаційний, технологічний, фінансовий характер і характеризують в цілому інтеграцію, організаційну цілісність, об'єднання елементів системи. На підприємстві присутня лінійно-функціональна структура управління, в основу її створення покладено такий метод, як «шахтний», тобто управлінський процес будується за функціональними

підсистемами в компанії (розробки і дослідження, фінанси, персонал, виробництво, маркетинг).

Матеріально-технічна база ТОВ «Сільпо-Фуд» складається з таких складових: є 256 об’єкти нерухомості, 690 ліцензій, 7 земельних ділянок, 4 розподільчих центра.

Щодо оренди, то Товариство виступає стороною договорів оренди в якості орендаря по відношенню, крім іншого, до наступних об’єктів:

- Будівлі (в т.ч. торгові приміщення);
- Машини та обладнання;
- Транспортні засоби.

Договори оренди відображаються, оцінюються та представлені у відповідності до МСФЗ 16 (IFRS) «Оренда». Товариство визнає активи та зобов’язання щодо всіх договорів оренди за винятком короткострокових договорів і договорів із низькою вартістю. Відповідно до облікової політики Товариства відображає актив у формі права користування (АПК) та зобов’язання з оренди на дату початку дії всіх договорів оренди, передаючи право контролювати на протязі періоду часу використання ідентифікованих активів. Дата початку дії договору оренди – це дата, коли орендодавець робить базовий актив доступний для використання орендарем.

Кожен орендний платіж розподіляється між зобов'язанням і фінансовими витратами. Фінансові витрати відносяться на прибуток або збиток протягом терміну оренди з метою забезпечення постійної процентної ставки по залишку зобов'язання за кожен період.

ТОВ виступає як і орендодавець. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив. Доходи від оренди, обліковуються прямолінійно на умовах оренди та включаються до доходів Товариства у звіті про прибутки та збитки через його операційний характер. Орендодавець додає первісні прямі витрати, понесені при укладанні договору про операційну оренду, до балансової вартості базового активу та визнає їх, як витрати протягом строку оренди на такій

самій основі, як дохід від оренди. Умовні орендні платежі визнаються доходом у тому періоді, в якому вони були отримані.

Зокрема, дохід від операційної оренди в 2022 році складає – 248 128 тис. грн., а витрати на оренду – 37 484 тис. грн.

Для аналізу основних показників діяльнсті ТОВ «Сільпо-Фуд», була взята звітність за 2022, 2021 та 2020 роки, що наведено на рис. 3.1.

Таблиця 3.1. **Показники ТОВ «Сільпо-Фуд», тис. грн.**

№ з/п	*Показник*	*Роки*			*Відносне відхилення, %*	
		2020	*2021*	*2022*	*2022 р. до 2020 р.*	*2022 р. до 2021 р.*
1.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	64402634,00	72784231,00	69990601,00	8,68	-3,84
2.	Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	47249897,00	52182935,00	50688420,00	7,28	-2,86
3.	Валовий прибуток	17152737,00	20601296,00	19302181,00	12,53	-6,31
4.	Інші операційні доходи	323521,00	412331,00	724753,00	124,02	75,77
5.	Адміністративні витрати	1685089,00	2775764,00	3380049,00	100,59	21,77
6.	Витрати на збут	15581479,00	18553954,00	17643976,00	13,24	-4,90
7.	Інші операційні витрати	56162,00	121299,00	160302,00	185,43	32,15
8.	Фінансовий результатвід операційної діяльності (прибуток)	153528,00	-417390,00	-1157393,00	-853,86	177,29
9.	Інші фінансові доходи	201154,00	314875,00	58748,00	-70,79	-81,34
10.	Інші доходи	578354,00	563547,00	515357,00	0,00	-8,55
11.	Фінансові витрати	2225413,00	2358809,00	2503139,00	12,48	6,12
12.	Інші витрати	1843445,00	25557,00	4274382,00	131,87	16624,90
13.	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток)	-3157847,00	1926148,00	7366091,00	-333,26	282,43
14.	Витрати з податку на прибуток	43609,00	79969,00	31435,00	-27,92	-60,69
15.	Чистий фінансовий результат (прибуток)	-3114243	1846173,00	7334656,00	-335,52	297,29
16.	Матеріальні витрати	966221,00	1325663,00	1851063,00	91,58	39,63
17.	Витрати на оплату праці	6321110,00	8010129,00	6301347,00	-0,31	-21,33

**Джерело: проведено розрахунки на основі фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки (додаток А, Б та В)*

Аналізуючи дані таблиці, можна зробити кілька висновків щодо фінансової діяльності підприємства протягом трьох років. Загалом, за цей період спостерігалося зростання чистого доходу від реалізації продукції та валового прибутку, хоча у 2022 році відбулося зменшення відносно попереднього року. Собівартість реалізації продукції також зросла, але у 2022 році вона знизилася в порівнянні з попереднім роком.

Однак, варто звернути увагу на деякі негативні тенденції. Наприклад, фінансовий результат від операційної діяльності показав велике відхилення у 2022 році в порівнянні з попередніми роками. Це може бути зумовлено значним зростанням адміністративних та інших операційних витрат. Також, відбулися значні коливання у фінансовому результаті до оподаткування та чистому фінансовому результаті, що може свідчити про нестабільність фінансового стану підприємства.

1. Загальна сума доходу від продажу товарів, робіт та послуг зросла на 8.68% у 2022 році порівняно з 2020 роком. Проте, в порівнянні з попереднім роком (2021), вона зменшилася на 3.84%, що може свідчити про можливі проблеми зі зростанням обсягів продажу чи ефективності реалізації продукції.

2. Витрати на виробництво товарів, робіт та послуг також зросли на 7.28% у 2022 році порівняно з 2020 роком. Проте, вони зменшилися на 2.86% в порівнянні з 2021 роком, що може вказувати на оптимізацію виробничих процесів.

3. Валовий прибуток, який залишається після відрахування собівартості від чистого доходу, зрос на 12.53% у 2022 році порівняно з 2020 роком. Але порівняно з 2021 роком, він зменшився на 6.31%, що може свідчити про збільшення виробничих витрат або зниження маржі прибутку.

4. Операційні доходи зросли на 124.02% у 2022 році, що може бути зв'язано з різними факторами, такими як інвестиції або несподівані доходи. Операційні витрати також зросли, але меншою мірою - на 185.43%.

5. Фінансовий результат від операційної діяльності суттєво зменшився на 853.86% у 2022 році порівняно з 2020 роком. Це може бути викликано

різними факторами, включаючи збільшення витрат або зниження прибутковості.

6. Загальна сума інших фінансових доходів зменшилася на 70.79% у 2022 році порівняно з 2020 роком. Це може бути наслідком змін у фінансових стратегіях або інших змін у фінансовому середовищі.

7. Загальна сума інших доходів збереглася стабільною в порівнянні з попереднім роком, але зменшилася на 8.55% у порівнянні з 2021 роком. Це може вказувати на зміни у джерелах доходів або ефективності їх генерації.

8. Фінансові витрати зросли на 12.48% у 2022 році порівняно з попереднім роком. Це може свідчити про збільшення витрат на фінансові операції, такі як відсотки за кредитами, банківські комісії та інші фінансові послуги.

9. Інші витрати значно зросли на 131.87% у 2022 році порівняно з 2021 роком. Це може бути наслідком збільшення витрат на різноманітні операції та послуги, які не включаються в основні категорії витрат, такі як адміністративні та витрати на збут.

10. Фінансовий результат до оподаткування показав зростання на 282.43% у 2022 році порівняно з попереднім роком. Це означає, що компанія збільшила свій фінансовий прибуток після врахування операційних витрат та доходів, але перед сплатою податків.

11. Витрати з податку на прибуток зменшилися на 60.69% у 2022 році порівняно з попереднім роком. Це може бути результатом оптимізації податкових стратегій або змін у податковому законодавстві.

12. Чистий фінансовий результат показав позитивну динаміку, збільшившись на 297.29% у 2022 році порівняно з попереднім роком. Це свідчить про загальний позитивний вплив операційної та фінансової діяльності на фінансові показники компанії.

13. Матеріальні витрати зросли на 39.63% у 2022 році порівняно з попереднім роком. Це може бути наслідком збільшення витрат на сировину, обладнання та інші матеріали, необхідні для виробництва продукції.

14. Витрати на оплату праці зменшилися на 21.33% у 2022 році порівняно з попереднім роком. Це може бути результатом змін в кадровій політиці компанії, оптимізації витрат або змін у кількості працівників.

У цілому, необхідно провести додатковий аналіз та вжити заходів для збалансування фінансової діяльності та забезпечення стійкості підприємства в майбутньому.

Наступні важливі показники при аналізі господарської діяльності підприємства є статті балансу, які наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2. **Показники ТОВ «Сільпо-Фуд» у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», тис. грн.**

№ з/п	*Показник*	*Роки*			*Відносне відхилення, %*	
		2020	*2021*	*2022*	*2022 р. до 2020 р.*	*2022 р. до 2021 р.*
1.	Основні засоби	10644721,00	16590031,00	16907634,00		
2.	Оборотні активи	14811169	15008092,00	11485989,00		
3.	Власний капітал	-1148535,00	-2994714,00	-10391394,00		
4.	Поточні зобов'язання і забезпечення	19083318,00	33335,00	27045865,00		
5.	Довгострокові зобов-язання і забезпечення	12285676,00	15148922	17312050,00		
6.	Валюта балансу	30220459,00	38660465,00	33966521,00		

** Джерело: проведено розрахунки на основі фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки (додаток А, Б та В)*

З таблиці видно, що за останні три роки ТОВ "Сільпо-Фуд" мала значні зміни у своєму фінансовому стані:

1. Основні засоби зросли на 58.64% у 2022 році порівняно з 2020 роком. Це може свідчити про зростання обсягів інвестицій у виробництво або розширення основних активів компанії.

2. Оборотні активи впали на 22.43% у 2022 році порівняно з 2021 роком. Це може вказувати на оптимізацію оборотних коштів або скорочення обсягів оборотних активів.

3. Власний капітал зменшився на 8126630 тис. грн., або 67.61%, у 2022 році порівняно з 2021 роком. Це може бути наслідком збільшення втрат або зменшення капіталу, що вкладений у компанію.

4. Поточні зобов'язання і забезпечення значно зросли на 27012530 тис. грн., або 81008.87%, у 2022 році порівняно з 2020 роком. Це може бути результатом збільшення короткострокових зобов'язань або зміни у фінансовій політиці компанії.

5. Довгострокові зобов'язання і забезпечення зросли на 5032374 тис. грн., або 40.95%, у 2022 році порівняно з 2020 роком. Це може бути результатом збільшення довгострокових кредитів або збільшення інвестицій у довгострокові активи.

6. Валюта балансу зменшилася на 4693944 тис. грн., або 15.52%, у 2022 році порівняно з 2021 роком. Це може відображати зміни в обсягах активів та зобов'язань компанії, а також зміни в валютному курсі.

Загалом, за три роки фінансовий стан ТОВ "Сільпо-Фуд" піддавався значним змінам. Хоча були як позитивні, так і негативні тенденції, збільшення активів та зобов'язань, а також зменшення власного капіталу вимагають уваги та подальшого аналізу для забезпечення фінансової стійкості та успішного функціонування компанії.

Спостерігалося збільшення оборотних та основних активів, що може вказувати на розвиток бізнесу. Проте зростання поточних та довгострокових зобов'язань сигналізує про можливі фінансові труднощі, які потребують уважного управління та контролю. Огляд валютних показників показує коливання, які також можуть впливати на фінансову стійкість компанії. В цілому, ці показники вимагають системного аналізу та прийняття відповідних керуючих рішень для забезпечення стабільності та зростання бізнесу.

Наступною групою показників виступають середньорічні показники підприємства, які представлені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3. **Середньорічні показники ТОВ «Сільпо-Фуд», тис. грн.**

№з/п	Показник	Роки			Відносне відхилення, %	
		2020	2021	2022	2022 р. до 2020 р.	2022 р. до 2021 р.
1.	Середня кількість працівників, чол.	39431	42935	33390	-15,32	-22,23
2.	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	9788070,5	13617376	13776177,5	40,74	1,17
3.	Середньорічна вартість оборотних засобів, тис. грн	14818676,5	14909630,5	13148579	-11,27	-11,81
4.	Середньорічна вартість активів, тис. грн	29457485	34440462	36313493	23,27	5,44

** Джерело: проведено розрахунки на основі фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки (додаток А, Б та В)*

Зважаючи на дані таблиці, можемо зробити наступні висновки з кожного показника:

1. Протягом трьох років спостерігалася зниження середньорічної кількості працівників на 15,32%, а потім на ще 22,23%. Це може свідчити про проведення реформ в управлінні персоналом, можливо, шляхом оптимізації процесів або автоматизації.

2. За три роки відбувся значний ріст цього показника на 40,74%. Це може вказувати на збільшення інвестицій у нове обладнання, технології або розвиток інфраструктури компанії.

3. На відміну від основних засобів, вартість оборотних засобів зменшилася на 11,27%. Це може свідчити про оптимізацію запасів або зменшення витрат на нерухоме майно.

4. Загальна вартість активів зросла на 23,27% за три роки. Це може бути наслідком інвестицій у розвиток бізнесу, як у основні, так і в оборотні засоби, що може сприяти росту діяльності компанії.

Отже, За три роки середньорічна кількість працівників скоротилася на 15,32%, а потім на ще 22,23%, що може вказувати на зміни в стратегії управління персоналом. Середньорічна вартість основних засобів зросла на 40,74%, в той час як вартість оборотних засобів скоротилася на 11,27%. Однак загальна

середньорічна вартість активів зросла на 23,27% з 2020 по 2022 рік. Ці показники можуть відображати стратегічні зміни в управлінні активами та персоналом, що відображається на фінансовій діяльності компанії.

Таблиця 3.4. **Фінансові показники ТОВ «Сільпо-Фуд»**

№ з/п	*Показник*	*Роки*			*Відносне відхилення, %*	
		2020	*2021*	*2022*	*2022 р. до 2020 р.*	*2022 р. до 2021 р.*
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
1.	Рентабельність продукції, %	0,36	0,39	0,38	-	-
2.	Рентабельність продажу, %	2,62	2,55	2,60	-	-
3.	Рентабельність підприємства, %	0,02	0,03	0,04	-	-
4.	Коефіцієнт покриття	0,78	0,56	0,49	-37,39	-13,57
5.	Коефіцієнт автономії	-0,04	-0,08	-0,31	704,97	294,94
6.	Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	4,35	4,88	5,32	22,48	9,04

** Джерело: проведено розрахунки на основі фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки (додаток А, Б та В)*

1. Рентабельність продукції зросла на 0,02% з 2020 по 2022 рік, але знизилася на 0,01% в порівнянні з 2021 роком. Це може бути наслідком оптимізації виробничих процесів та зниження витрат на виробництво, але зменшення може бути через збільшення витрат або конкурентний тиск на ціни.

2. Хоча спочатку рентабельність продажу зросла на 0,03% з 2020 по 2022 рік, але потім зменшилася на 0,05% в порівнянні з 2021 роком. Це може бути результатом підвищення цін на товари або покращення маркетингових стратегій, але зниження може бути через збільшення витрат на маркетинг або зменшення попиту на продукцію.

3. Рентабельність підприємства зросла на 0,02% з 2020 по 2022 рік. Це може бути результатом ефективного управління витратами або підвищенням цін на продукцію.

4. Коефіцієнт покриття показав спад на 37,39% з 2020 по 2022 рік, але знизився лише на 13,57% в порівнянні з 2021 роком. Це може свідчити про певні фінансові труднощі або нерівновагу у фінансовому стані підприємства. Важливо ретельно проаналізувати причини цього спаду, можливі шляхи вирішення проблем та розробити стратегії для забезпечення стабільності та розвитку підприємства.

5. Коефіцієнт автономії значно зріс на 704,97% з 2020 по 2022 рік, але в порівнянні з 2021 роком це збільшення склало 294,94%. Це може бути результатом зменшення зовнішніх фінансових зобов'язань або збільшення власних засобів.

6. Коефіцієнт оборотності оборотних засобів зріс на 22,48% з 2020 по 2022 рік, але в порівнянні з 2021 роком це збільшення склало 9,04%. Це може бути результатом покращення управління запасами або підвищення швидкості обороту активів.

Таблиця 3.5. **Показники ефективності виробничого процесу на ТОВ «Сільпо-Фуд»**

№ з/п	*Показник*	*Роки*			*Відносне відхилення, %*	
		2020	*2021*	*2022*	*2022 р. до 2020 р.*	*2022 р. до 2021 р.*
1.	Тривалість операційного циклу, місяці	12	12	12	0	0
2.	Матеріаломісткість	0,02	0,02	0,03	76,28	45,21
3.	Зарплатомісткість	0,10	0,11	0,09	-8,27	-18,19
4.	Продуктивність праці, тис. грн/чол.	1633,30	1695,22	2096,15	28,34	23,65

** Джерело: проведено розрахунки на основі фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки (додаток А, Б та В)*

За аналізом показників ефективності виробничого процесу на ТОВ "Сільпо-Фуд", можна зробити наступні висновки:

1. Протягом трьох років тривалість операційного циклу залишалася незмінною і складала 12 місяців. Це свідчить про стабільність управління оборотним капіталом підприємства.

2. Матеріаломісткість зросла на 0,01% з 2020 по 2022 рік, проте спостерігалося значне збільшення на 76,28% в порівнянні з 2021 роком. Це може вказувати на збільшення використання матеріалів або зміну складу продукції.

3. Зарплатомісткість зменшилася на 0,01% з 2020 по 2022 рік, знизилася на 8,27% в порівнянні з 2021 роком. Це може свідчити про оптимізацію витрат на оплату праці або реорганізацію процесів виробництва.

4. Продуктивність праці зросла на 463,85 грн/чол. або 28,34% з 2020 по 2022 рік, але збільшення у 2022 році в порівнянні з 2021 роком склало лише 23,65%. Це може бути наслідком підвищення ефективності працівників або впровадження нових технологій у виробництво.

Загалом, показники ефективності виробничого процесу на ТОВ "Сільпо-Фуд" свідчать про стабільність та певні позитивні тенденції у функціонуванні підприємства, але також вказують на потребу уваги до певних аспектів управління, таких як використання матеріалів та оплата праці.

Таблиця 3.6. **Показники ефективності використання основних фондів на ТОВ «Сільпо-Фуд»**

№ з/п	*Показник*	*Роки*			*Відносне відхилення, %*	
		2020	*2021*	*2022*	*2022 р. до 2020 р.*	*2022 р. до 2021 р.*
1.	Фондовіддача	6,05	4,39	4,14	-31,58	-5,64
2.	Фондомісткість	0,17	0,23	0,24	46,15	5,98
3.	Фондоозброєність, тис. грн/чол.	248,23	317,16	412,58	66,21	30,09

** Джерело: проведено розрахунки на основі фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2020-2022 роки (додаток А, Б та В)*

За аналізом показників ефективності використання основних фондів на ТОВ "Сільпо-Фуд", можна зробити наступні висновки:

1. Фондовіддача спадає на 31,58% з 2020 по 2022 рік, але спостерігається менший спад на 5,64% в порівнянні з 2021 роком. Це може вказувати на зниження ефективності використання основних фондів протягом трьох років, але

зменшення темпу спаду в 2022 році може свідчити про зупинку цього процесу або навіть певну покращену ефективність.

2. Фондомісткість зросла на 46,15% з 2020 по 2022 рік, але спостерігається менше збільшення на 5,98% в порівнянні з 2021 роком. Це може вказувати на збільшення обсягу основних фондів підприємства, що може бути результатом розширення виробництва або модернізації устаткування.

3. Фондоозброєність зросла на 66,21% з 2020 по 2022 рік, але спостерігається менше збільшення на 30,09% в порівнянні з 2021 роком. Це може свідчити про збільшення інвестицій у нове устаткування або підвищення вартості наявного основного фонду.

Загалом, ці показники вказують на зміни в ефективності використання основних фондів підприємства протягом трьох років, що може бути наслідком різних стратегій управління та інвестиційної політики.

Можна зробити висновок, що підприємство демонструє різні тенденції щодо ефективності своєї діяльності. Деякі показники, такі як рентабельність продукції та продуктивність праці, показують позитивні зміни протягом трьох років, що може свідчити про покращення управління та виробничі процеси. Однак інші показники, такі як рентабельність продажу та фондовіддача, демонструють певне зниження, що може вимагати уваги та корекції стратегій управління. В цілому, важливо продовжувати моніторити та аналізувати всі аспекти фінансової та виробничої діяльності для забезпечення стабільного розвитку підприємства.

3.2. Аналіз впливу орендних операцій на фінансовий стан та фінансовий результат діяльності підприємства

У сучасних умовах функціонування підприємств стає все важливіше вивчати фінансовий стан, визначати ключові фактори, що впливають на нього, і аналізувати фінансові результати. Одним з найсуттєвіших факторів успішності є забезпечення підприємств необхідним обсягом та асортиментом основних

засобів, а також їх ефективне використання. Важливу роль у цьому відіграє оренда, яка дозволяє раціонально використовувати об'єкти основних засобів. Крім того, за допомогою передачі цих об'єктів в користування орендарям, орендодавець може вирішувати проблеми, пов'язані з потребою у оновленні технічної бази, що є надзвичайно актуальним у зв'язку зі швидким моральним застарінням обладнання. Проте розвиток орендних відносин ускладнений невирішеністю багатьох питань, зокрема, у сфері нормативно-правового регулювання та оподаткування. Навіть при наявності відповідного законодавства, частина аспектів, пов'язаних з орендними операціями, залишається об'єктом дискусій та досліджень вітчизняних учених.

Фінансовий стан підприємства безпосередньо залежить від ефективності його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності. Існує взаємозв'язок між цими аспектами, оскільки нестача коштів може призвести до перебоїв у забезпеченні матеріальними ресурсами, а це, у свою чергу, може вплинути на виробничий процес. Фінансовий результат, тобто прибуток або збиток, відображає приріст або втрату вартості власного капіталу підприємства, що формується протягом звітного періоду [12].

Оренда, походить від латинського слова "arendare", що означає "віддавати в борг". Це угода між власником майна, який надає його в тимчасове користування за певну плату, та орендарем, який отримує право користування цим майном на умовах, визначених угодою. Оренда є важливим інструментом для підприємств, оскільки дозволяє їм отримати доступ до необхідних ресурсів без значних капіталовкладень та ризиків, пов'язаних з власністю.

Очевидно, що одним з актуальних питань на сьогодні є переваги та недоліки різних способів фінансування необоротних активів підприємства. Порівняно з іншими способами фінансування оренда стосовно впливу на фінансовий стан та інші показники фінансово- господарської діяльності має ряд суттєвих переваг і недоліків.

Важливу роль у реформуванні відносин власності, підвищенні ефективності використання основних засобів та забезпеченні розвитку

підприємництва в Україні відіграє оренда. Ефективне ведення господарської діяльності незалежно від форми її організації вимагає значного стартового капіталу, одноразового вилучення з обороту значних фінансових ресурсів. Завдяки оренді в господарський оборот залучаються основні засоби, власники яких з різних причин не можуть або ж не хочуть використовувати їх за прямим призначенням. Надання в оренду основних засобів досить часто є одним зі способів реанімації підприємства: нові ідеї, інвестиції, грамотний менеджмент дають змогу вивести виробництво на достойний економічний рівень і поліпшити соціальні показники. Крім того, за час оренди підприємства здійснюють ремонт, отже підтримують належний стан майна (зокрема, державного), що вигідно для балансоутримувача. У зв'язкуз розширенням функцій та значення ефективного використання основних засобів у ринкових умовах господарювання, звертається особлива увага на дослідження таких об'єктів обліку, як орендні платежі. Такі показники, як рівень і розмір орендної плати, рівень доходу і вплив через орендну плату взаємопов'язані та здійснюють вагомий вплив на ефективність виробництва, його інтенсивність дохідність [10].

Зокрема, до недоліків орендної плати можна віднести:

1) втрату податкової знижки на амортизаційні відрахування, оскільки орендар, навідміну від покупця, не може нараховувати знос на основні засоби;

2) зростання собівартості продукції, це пов'язано з тим, що розмір орендної плати зазвичай набагато більший, ніж розмір амортизаційних відрахувань.

3) недоотримання доходу у формі ліквідаційної вартості основних засобів.

Перевагами оренди порівняно з іншими способами фінансування необоротних активів підприємства є:

1) оренда виступає прямим договором, згідно з яким орендодавецьпрямо задіяний у фінансуванні необхідних орендарю основних засобів;

2) орендар перекладає ризик того, що основні засоби застаріють, на орендодавця;

3) оренда, на відміну від покупки, не вимагає великих початкових

інвестицій.

З метою виявлення взаємозв'язку між наявністю орендованого обладнання та показниками, що характеризують ефективність його використання, а відтак впливають на фінансовий стан підприємства. Забезпечення певних темпів розвитку і підвищення ефективності виробництва можливе за умови інтенсифікації відтворення та ліпшого використання діючої матеріально-технічної бази підприємства. Ці процеси, з одного боку, сприяють постійному підтримуванню належного технічного рівня кожного підприємства, а з іншого – дають змогу збільшувати обсяг виробництва продукції без додаткових інвестиційних ресурсів, знижувати собівартість виробів за рахунок скорочення питомої амортизації й витрат на обслуговування виробництва та його управління, підвищувати фондовіддачу і прибутковість. Відомо, що стан підприємства значною мірою обумовлюється його виробничою діяльністю. Тому, аналізуючи господарську діяльність підприємства, необхідно оцінювати його виробничий потенціал, наявність та ефективність використання основних засобів. На сьогодні величина й ефективність орендованих основних засобів, їх технічний стан значною мірою зумовлюють зміни обсягів виробленої продукції. Проте, незважаючи на існуючий інтерес до аналізу основних засобів, залишаються не розробленими питання послідовності та методики оцінювання саме орендованих засобів. У цілому, послідовність проведення комплексного аналізу орендованих основних засобів повинна включати оцінку наявності, стану, ефективності використання орендованих основних засобів та аналіз впливу рівня їх використання на основні показники діяльності підприємства (рисунок 3.1.) [10].

Одержання основних засобів на правах оренди дещо можна порівняти з отриманням позики, адже оренда базується на тих же принципах строковості, платності, зворотності. Доцільність залучення позикових коштів дозволяє оцінити ефект фінансового важеля, що характеризує приріст рентабельності власних коштів за рахунок використання залучених коштів, незважаючи на необхідність поліпшення стану основних засобів, відмітимо, що збільшення

вартості основних засобів за рахунок позикових коштів буде позитивно впливати на рентабельність капіталу та прибутковість діяльності.

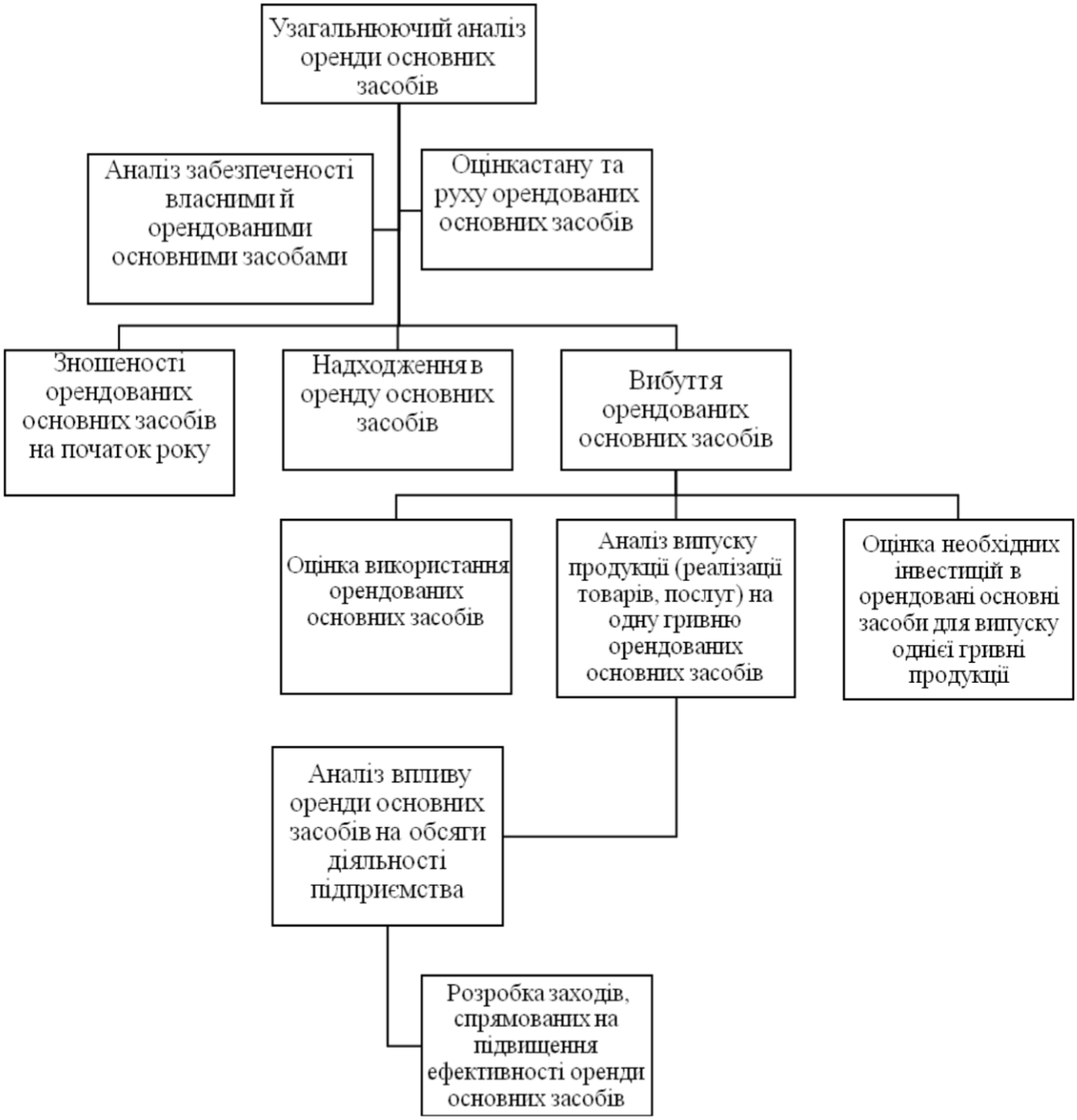


Рис. 3.1. Послідовність проведення аналізу оренди основних засобів [10]

Залучення позикових коштів є складовою фінансової діяльності та обумовлюється об'єктивними причинами: позиковий капітал дозволяє істотно розширити господарську діяльність підприємства, забезпечити більш ефективне використання власного капіталу, прискорити формування різних цільових

фондів, і в кінцевому підсумку – підвищити ринкову вартість підприємства. Забезпечення певних темпів розвитку і підвищення ефективності виробництва можливе за умови інтенсифікації (розширення) відтворення та ліпшого використання діючих основних фондів підприємства.

Розширене відтворення це безперервно повторюваний процес виробництва економічних благ в збільшених розмірах, тобто процес виробництва, споживання, обігу, обміну та розподілу всієї сукупності послуг та матеріальних благ, які за визначений проміжок часу створені суспільством. Підвищенню ефективності використання виробничих потужностей сприяє також удосконалення структури основних виробничих засобів [4].

Збільшення активної їх частини до оптимального рівня значно підвищує ефективність використання цих засобів. Резервами підвищення ефективності використання виробничих потужностей підприємства можуть виступати:

1) виведення з експлуатації устаткування, яке є зайвим та неефективно використовується;

2) періодична своєчасна зміна або модернізація основних засобів;

3) запровадження новітніх технологій та інтенсифікація виробничих процесів;

4) освоєння у стислі строки проектних показників, уведення в дію нових технологічних агрегатів, ліній, устаткування.

Здійснення таких заходів дає можливість підвищити показники ефективності використання основних засобів, а відповідно збільшити обсяги виробництва продукції та чистий прибуток від основної діяльності підприємства. Основним резервом підвищення ефективності використання основних засобів є введення в експлуатацію новішого обладнання, отриманого на умовах оренди.

Усю сукупність технічних, організаційних та економічних заходів щодо ліпшого використання основних засобів підприємства можна умовно поділити на дві групи: збільшення екстенсивного завантаження та підвищення інтенсивного навантаження. Екстенсивне поліпшення використання основних засобів і виробничих потужностей передбачає збільшення часу роботи діючого

устаткування за календарний період, а також підвищення його питомої ваги у складі всього устаткування, що є на підприємстві.

Отже, вдосконалення аналізу операцій з оренди основних засобів належить до актуальних і практично важливих наукових завдань, тому що належним чином врегульована нормативно-правова база, правильна організація та якісне методичне забезпечення аналізу операцій з оренди сприяють належному обліку об’єктів оренди, ефективному контролю за збереженням та їх раціональним використанням [4].

Таким чином, передана в оренду частина основних засобів приносить додатковий дохід, що у свою чергу впливає на підвищення фондовіддачі та на фінансовий результат діяльності підприємства.

Показник фондовіддачі тісно пов'язаний з продуктивністю праці і фондоозброєністю праці, яка характеризується вартістю основних фондів, що припадають на одного працівника. Цей показник, як і фондомісткість знаходиться в обернено пропорційній залежності внутрішньо-змінних простоїв обладнання шляхом підвищення якості ремонтного обслуговування обладнання; своєчасного забезпечення основного виробництва робочою силою, сировиною, паливом, напівфабрикатами; скорочення цілоденних простоїв обладнання.

Крім того, повинен бути підвищення питомої ваги діючого устаткування в складі всього устаткування, наявного на підприємстві, в тому числі його активної частини, адже вартість основних засобів, які перебувають на балансі підприємства, не змінилась, а доходи, котрі отримує підприємство, використовуючи основні засоби, зросли. Збільшення обсягу орендних операцій дасть можливість забезпечити перехід економіки на інноваційно-інвестиційний тип відтворення, підвищити конкурентоспроможність вітчизняної продукції, збільшити добробут населення.

Активізація орендних операцій у багатьох випадках залежить від питань законодавчого характеру, зокрема, методики розрахунку орендних платежів. При цьому вдосконалення методики розрахунку орендної плати сприятиме

підвищенню доступності орендних послуг, зниженню їх ціни, що відбудеться за рахунок зростання обсягів оренди і посилення конкуренції [12].

Отже, можливість здійснення орендних операцій дозволяє підвищити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємств, що також є чинником підвищення рівня прибутковості підприємств, і відповідно збільшення надходжень до бюджету у вигляді податків на прибуток підприємств. Встановлено, що не дивлячись на існуючий інтерес до аналізу основних засобів, залишаються не розробленими питання послідовності та методики оцінки саме орендованих засобів. Для формування єдиного підходу щодо дослідження ефективності оренди основних засобів та своєчасного отримання якісних і оперативних результатів запропоновано модель комплексного аналізу.

Висновок до розділу 3.

На підставі аналізу показників ефективності виробничого процесу та використання основних фондів у ТОВ "Сільпо-Фуд" можна зробити висновок про його діяльність. Підприємство виявляє різні тенденції у своєму фінансовому та виробничому розвитку. Деякі показники, такі як рентабельність продукції та оборотність оборотних засобів, показують позитивні зміни, що можуть свідчити про покращення управління та виробничі процеси. Однак інші показники, наприклад, рентабельність продажу та коефіцієнт покриття, демонструють негативні тенденції, що вимагає уваги та корекції стратегій управління. Загалом, важливо продовжувати моніторити та аналізувати всі аспекти фінансової та виробничої діяльності для забезпечення стабільного розвитку підприємства.

Можливість здійснення орендних операцій має значний потенціал для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств. Цей механізм сприяє підвищенню рівня прибутковості та збільшенню надходжень до бюджету у вигляді податків на прибуток підприємств.

Проте, незважаючи на існуючий інтерес до аналізу основних засобів, залишаються нерозробленими питання щодо послідовності та методики оцінки орендованих засобів. Для вирішення цієї проблеми пропонується використання моделі комплексного аналізу, яка дозволить сформувати єдиний підхід до оцінки ефективності оренди основних засобів та отримувати якісні та оперативні результати. Такий підхід дозволить підприємствам краще розуміти вплив оренди на їхню діяльність та приймати обґрунтовані рішення з управління цим процесом.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Сучасний український бізнес стикається зі значними викликами через наслідки пандемії та повномасштабне вторгнення на територію країни. В цих умовах підприємства змушені шукати шляхи для адаптації та виживання, інвестуючи у модернізацію виробництва та посилення матеріально-технічної бази. Оренда виступає однією з найбільш перспективних та зручних опцій для отримання необхідних активів без значних капіталовкладень, що допомагає підприємствам залишатися конкурентоспроможними та сприяє стабільності економіки України.

З огляду на проведене дослідження, було зроблено такі висновки:

1. Основними орендарями офісних приміщень в Україні є ІТ-компанії та підприємства, що надають бізнес-послуги. У 2022 році орендна активність була низькою через оптимізацію площ та перепідписання договорів. Загальний обсяг офісних площ залишався на рівні 2,1 млн кв.м, при цьому до кінця року планувалося введення 114 тисяч кв.м нових приміщень за умови закінчення військових дій. Орендні ставки на довготривалі контракти коливаються від $9 до $26 за кв.м на місяць. Після початку військової агресії росії орендна активність у Києві майже зупинилась через низький попит. Відновлення ринку розпочалося у червні, але ситуація залишається складною, оскільки попит на офіси залишається обмеженим в умовах воєнної економіки.

2. Розглядаючи сутність орендних відносин, можна відзначити протиріччя між їх економічною та юридичною природою. Для цілей бухгалтерського обліку основною нормативною базою є НП(С)БО 14, згідно з яким оренда та лізинг розглядаються як еквівалентні поняття. Однак, така рівність є некоректною з юридичної точки зору, оскільки податкове законодавство також ототожнює обидва поняття, що створює певні неузгодженості.

3. Орендні операції вчені розглядають як процес взаємодії між двома сторонами – орендарем та орендодавцем, який вимагає обов’язкового

господарського врегулювання таких ділових відносин через укладання договору між сторонами. Економічна сутність операції з точки зору бухгалтерського обліку розкривається як передача права на користування певним активом за узгоджену суму на встановлений термін. Цей підхід підкреслює необхідність чіткого розмежування економічних і юридичних аспектів орендних відносин для забезпечення коректного відображення в обліку.

4. Економічна сутність оренди полягає в отриманні орендарем економічних вигод від використання активу, тоді як юридична сутність акцентує увагу на правових зобов'язаннях та правах сторін, закріплених у договорі. Подальше вивчення та уточнення цих аспектів є необхідним для розробки більш точних та ефективних методів обліку орендних операцій, що сприятиме підвищенню прозорості та відповідності бухгалтерських даних реальним економічним процесам.

5. Згідно з пп. 14.1.97 Податкового кодексу України (ПКУ), орендна операція є господарською операцією, яка здійснюється фізичною або юридичною особою (орендодавцем) та передбачає передачу основних фондів у користування іншим особам (орендарям) за встановлену плату і на певний строк, за винятком фрахтування або чартеру морських суден та інших транспортних засобів. НП(С)БО 14 визначає методологічні засади ведення обліку оренди необоротних активів та їх відображення у фінансовій звітності, трактуючи оренду як угоду, за якою орендар отримує право користування необоротним активом протягом певного строку за умови сплати відповідної плати орендодавцю.

6. Нормативно-правове регулювання обліку орендних операцій в Україні здійснюється за допомогою національних нормативних актів та міжнародних стандартів. Проте серед науковців немає одностайної думки щодо трактування оренди та її чіткої характеристики через різноманітність підходів і визначень у нормативних і наукових джерелах. Національні нормативні акти забезпечують відповідність обліку орендних операцій національним умовам, тоді як міжнародні стандарти, зокрема МСФЗ (IFRS), надають універсальні принципи,

що сприяють уніфікації облікових підходів глобально. Незважаючи на це, розбіжності у поглядах вітчизняних та зарубіжних науковців створюють труднощі у формуванні єдиної методології.

7. Проведене дослідження свідчить про відсутність єдиного системного підходу щодо трактування оренди відповідно до її економічної та юридичної сутностей. З юридичного боку орендні відносини відображаються як передача однієї сторони договору іншій певного майна і права користування ним. Щодо економічної складової, то значення оренди полягає у сприянні та забезпеченні відтворення матеріальних благ задля успішного функціонування економічних процесів на мікро- та макрорівні.

Облік орендних операцій має свої особливості для орендаря та орендодавця. Спочатку розглянемо порядок обліку операційної оренди для обох сторін:

– У орендаря облік операційної оренди полягає у відображенні орендних платежів як витрат на поточну діяльність. Витрати на оренду визнаються у звітному періоді, в якому вони виникають, без відображення орендованого активу на балансі.

– У орендодавця операційна оренда обліковується шляхом відображення отриманих орендних платежів як доходу від звичайної діяльності. Орендодавець зберігає право власності на орендований актив, і цей актив продовжує відображатися у його балансі.

8. Порядок обліку оренди майна та розкриття інформації щодо оренди у фінансовій звітності орендаря та орендодавця визначається Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

9. Оподаткування орендних платежів є складним процесом, який вимагає уважного вивчення податкового законодавства та правил, що регулюють цю сферу. Орендодавці та орендарі повинні ретельно розглядати різні аспекти оподаткування, такі як включення доходу в оподатковуваний дохід, розрахунок та сплата податку на додану вартість (ПДВ), а також нарахування та сплата податку на прибуток.

10. Для орендодавців важливо правильно визначити дату виникнення податкових зобов'язань, виписувати податкові накладні та своєчасно сплачувати відповідні податки. Також важливо враховувати, що операційна оренда, хоча і не є послугою згідно з Цивільним та Господарським кодексами, але для цілей оподаткування розглядається як дохід від надання послуг.

11. Передана в оренду частина основних засобів приносить додатковий дохід, що у свою чергу впливає на підвищення фондовіддачі та на фінансовий результат діяльності підприємства.

12. Показник фондовіддачі тісно пов'язаний з продуктивністю праці і фондоозброєністю праці, яка характеризується вартістю основних фондів, що припадають на одного працівника. Цей показник, як і фондомісткість знаходиться в обернено пропорційній залежності внутрішньо-змінних простоїв обладнання шляхом підвищення якості ремонтного обслуговування обладнання; своєчасного забезпечення основного виробництва робочою силою, сировиною, паливом, напівфабрикатами; скорочення цілоденних простоїв обладнання.

Отже, облік та аналіз операцій з оренди в Україні регулюються національними нормативними актами та міжнародними стандартами. Незважаючи на прогрес у законодавчому визначенні правил для різних типів орендних операцій, відсутність єдиної системи критеріїв класифікації та різноманітність підходів у науковій літературі створюють труднощі. Це вимагає подальшого вдосконалення методології обліку оренди для забезпечення точності та прозорості фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Семенова С.М. Актуальні питання обліку оренди за міжнародними стандартами. Науково-методична конференція ДУІТ. Секція «Актуальні питання бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту на підприємствах транспорту і суміжних галузей», 27-29 березня 2019 р. Київ: ДУІТ, С. 305-307.

2. Баранік О.О. Особливості податкового обліку орендних операцій. URL:www.rusnauka.com/8_NIT_2008/Tethis/ Economics/28197.doc.htm.

3. Білова Н. Орендні платежі: відображаємо в обліку правильно. Податки та бухгалтерський облік. 2015. №89. С. 3.

4. Бондаренко Н.М., Бідняк К.І. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на підприємстві. Вісник ОНУ. Серія: Економіка, 2015. Т. 20, Вип. 1 (1), С. 157-161.

5. Боровик О. М., Вовк В. М., Самчук І. М. Облікова політика підприємств: український і польський підходи. Вісник НУВГП. Сер. Економічні науки. 2017. Вип. 4(80). С. 68–78.

6. Братчук Л. М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: автореферат дис. на здобуття наук. ступеня: 08.06.04. УААН, 2005.

7. Бровко Л.І., Галаган Т.І. Економічна ефективність використання основних фондів сільськогосподарських підприємств. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 22, С. 22-26.

8. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах (посібник). За редакцією академіків УААН П.І. Гайдуцького і П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2002. – 408с.

9. Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Галицький економічний вісник. Т. : ТНТУ, 2019. Том 60.No 5. С. 102–111.

10. Вареник В.М., Євтушенко Я.С. Діагностичний аналіз ефективності управління активами підприємства. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. Вип. 1(12), с. 117-122. URL: http://www.easterneuropeebm.in.ua/journal/12_2018/22.pdf.

11. Варченко О.М., Липкань О.В. Методичні підходи до оцінки інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств. Інноваційна економіка. 2016. № 3-4. С. 29-38.

12. Васильчишин О. Лізинг як пріоритетний напрямок економічного зростання України. Економічний аналіз. Вип. 8, Ч.1. 2011. С. 355-359.

13. Головченко Н. В. Методика бухгалтерського обліку орендних операцій. Економічні науки:зб. матеріалів доп. учасн. наук.-практ. конф. Черкаси: ЧДТУ, 2010. С. 189 –192.

14. Господарський кодекс України. Кодекс України: 02.12.2010 No 2755-VI. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436.

15. Денис А. Особливості правового регулювання оренди державного та комунального майна / А. Денис // Ефективність державного управління. – 2014. – Вип. 38. – С. 368 – 373.

16. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua.

17. Закон України “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.03р. №1058.

18. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (зі змінами і доповненнями).

19. Закон України “Про оренду державного та комунального майна” від 10.04.92р. №2269.

20. Закон України “Про оренду землі” від 06.10.98р. №161.

21. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003р. №889.

22. Закон України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування” від 11.01.01р. №2213.

23. Закон України “Про лізинг” від 16.12.97р. №723/97-ВР (зі змінами і доповненнями).

24. Занько Б. Облік та оподаткування орендних операцій. Вісник. Офіційно про податки. 2012. URL: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1295 (дата звернення: 16 вересня 2020 р.).

25. Зобов’язальне право : навч. посібник / О.В. Дзера, Н.С. Кузнєцова, В.В. Луць та інші; За ред. О. В. Дзери. – Київ : Юрінком Інтер, 1998. – 912 с.

26. Зубар І.В. Еколого-економічні проблеми сучасного землекористування господарств Вінниччини. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 9. С. 30-41.

27. 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.

28. Кірдіна О.Г., Дацковська Д.О. Оренда та лізинг – складові елементи ринкової економіки. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2018. №63. С. 34-39.

29. Краковська А., Вишневський І., Педос Н. Лізингова галузь в Україні: тенденції та рекомендації для зростання / Проект USAID «Трансформація фінансового сектору». 2018. 36 с. URL: http://uul.com.ua/wpcontent/uploads/2018/10/Leasing_report_ukr_final_09202018.pdf.

30. Кулиняк, І. Я., Дзюрах, Ю. М. Тенденції та перспективи розвитку ринку фінансового лізингу в Україні. Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2019. № 1 (69). С. 48–57.

31. Литвиненко І.Ю. Об’єкти бухгалтерського обліку у сфері орендних відносин. Міжнародний збірник наукових праць. 2010. С. 152-158.

32. Лук’яненко І. Г. Методологія моделювання фінансово-економічних процесів на основі класичних підходів. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2010. Т. 107: С. 49-56.

33. Любар О.,О., Іщенко Я. П. Організація та методика обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах. URL:http://repository.vsau.org/getfile.php/23863.pdf.

34. Максименко І.Я., Тронькіна А.А. Особливості визнання в бухгалтерському та податковому обліку об'єктів основних засобів в управлінні діяльністю підприємства. Агросвіт. 2019. № 19. С. 47-51.

35. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда»: URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti.

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_018.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28 липня 2000 р. No181 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00.

38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.00 р. № 181.

39. Нетудихата К.Л. Сучасний стан та тенденції розвитку світового ринку лізингових послуг. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2017. Випуск 26. Частина 2. С. 93-97.

40. Ніколенко Н.В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. С. 302-311.

41. Ніколенко Н.В. Методологічні засади формування облікової інформації за орендними операціями. Бізнес Інформ. 2015. № 3 (446). С. 192–197.

42. Ніколенко Н.В. Методологічні підходи до обліку операцій фінансової оренди. Вісник КНТЕУ. 2014. № 3 (95). С. 108-123.

43. Опанасенко О. В. Обов'язки орендодавця у відносинах оренди / О.В.Опанасенко // Форум права. – 2015. - № 1. – С. 223 – 228.

44. Офісний ринок все ще не відновився, а динаміка оренди торгових площ сповільнилася: статистика ринку комерційної нерухомості України URL: https://kyiv.media/news/ofisnyj-rynok-vse-shhe-ne-vidnovyvsya-pislya-koronakryzy-statystyka-rynku-komerczijnoyi-neruhomosti-ukrayiny.

45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

46. Податковий кодекс України. Кодекс України: 02.12.2010 No 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

47. Потапова Н.А., Яремчук О.В. Агрологістика в системі зернового ринку України. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2014. №2(26). С.165- 170. URL: http://journal.tsatu.edu.ua/index.php/econ/article/viewFile/98/96

48. Про фінансовий лізинг: Закон України від 4 лютого 2021 р. No1201-IX URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text.

49. Про затвердження Національного стандарту No2 «Оцінка нерухомого майна» : Постанова Каб. Міністрів України від 28.10.2004 р. No 1442: станомна 15 квіт. 2015 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-п#Text.

50. Проданчук М. А. Сутність управлінського обліку та його роль у системі управління. Економіка АПК. 2011. № 8. С. 90–105. 100. Рилєєв С. В. Основні засоби як облікова категорія: вітчизняний та зарубіжний досвід. Інноваційна економіка. 2012. № 7. С. 259-262.

51. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2014. 435-440 с.

52. Цивільний кодекс України: Кодекс України No 435-IV від 16.01.2003р. URL: http://sop.com.ua/regulations/1521/8199/8200/461727/.