Список використаних джерел: 1. Про лікарські засоби: Закон України від 04.04.1996 № 123. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text. 2. Методичні рекомендації ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09.09.2014 № 635. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635282-14#Text.

УДК 657

Черевань А. А., здобувачка першого рівня вищої освіти факультету фінансів та обліку
Науковий керівник: **Кузьменко О. П.**, старший викладач кафедри обліку та оподаткування Державного торговельно-економічного університету, м. Київ, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Ключові слова: *оренда, облік, фінансова оренда, операційна оренда, особливості обліку.*

Підприємство протягом своєї господарської діяльності може постати перед вибором – придбати певний актив за кошти, використовуючи власний та позиковий капітал, чи взяти, якщо можливо, цей актив в оренду, що є для багатьох ситуацій більш економічно доцільним. Також кожна установа збільшує власний капітал за допомогою залучення додаткових фінансових ресурсів, наприклад, таких як використання оренди щодо своїх активів. Тобто компанія може виступати як орендарем, так і орендодавцем, тому важливо розуміти особливості обліку оренди для коректного ведення господарської діяльності та відображення її в звітності.

Облік оренди регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», що ґрунтується на міжнародних стандартах, серед яких наразі діючим у цій області є Міжнародний стандарт фінансової звітності № 16 «Оренда».

Відповідно до національних та міжнародних стандартів визначення поняття «оренда» за сенсом є цілком однаковим – це певна угода чи договір, за яким орендодавцем передається орендарю право користування активом протягом визначеного строку за певну плату. Оренда може ділитись на фінансову – передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, що пов'язані з правом користування й володіння активом, та операційну – інша оренда, ніж фінансова [1, 2, 4]. Що стосується ознак, за якими оренда може вважатись фінансовою чи операційною, то вони також є схожими в стандартах, а от облік в орендаря та орендодавця відрізняється.

Облік оренди в орендаря. За національними положеннями орендар за договором фінансової оренди відображає її одночасно як актив і зобов'язання за найменшою оцінкою на початок строку оренди – справедливою вартістю самого активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Фінансові витрати, які він несе під час договору, визначаються як різниця між сумою мінімальних орендних платежів та початково відображеною в обліку вартістю об'єкта фінансової оренди й відносяться до витрат звітного періоду. Кошти, які витрачаються на поліпшення об'єкта цього виду оренди, є капітальними інвестиціями, які включаються до його вартості [1]. Ведеться балансовий облік об'єктів такої оренди з використанням таких основних рахунків та субрахунків, як 10 «Основні засоби» (відображення інформації щодо наявності та руху орендованих об'єктів основних засобів), 531 «Зобов'язання з фінансової оренди», 13 «Знос необоротних активів» (відображення сум нарахованої амортизації), 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» (відображення сум орендних платежів орендодавцю) тощо.

У випадку операційної оренди об'єкт вже обліковується за балансовою і первісною вартістю, що зазначається в орендному договорі, плата за користування прямолінійно розподіляється протягом усього строку. Витрати на поліпшення об'єкта оренди визнаються як капітальні інвестиції у створення чи будівництво інших необоротних матеріальних активів [1]. Облік ведеться на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», тобто в орендаря повною мірою не відображаються ні зобов'язання за договором, ні актив, який він використовує і від якого потенційно може отримувати економічну вигоду. Це є проблемою для підприємств як з позиції ведення господарської діяльності, так і відображення її в фінансовій звітності.

Ці моменти враховані вже у міжнародних стандартах, за якими незалежно від типу оренди орендар визнає актив з права користування та орендне зобов'язання, тобто використовується єдина система обліку. Актив на дату початку договору оцінюється за його собівартістю, до якої включається сума первісної оцінки орендного зобов'язання, орендні платежі на або до дати початку оренди, понесені орендарем витрати щодо поліпшення активу тощо [2]. Орендне зобов'язання відображається як вартість орендних платежів, що протягом дії договору поступово дисконтується. До витрат з оренди можуть бути включені операційні витрати, що включають амортизацію права користування об'єктом, та фінансові витрати як, наприклад, відсотки, що нараховуються на залишок зобов'язання з оренди [3].

Облік оренди в орендодавця. Об'єкт, що наданий у фінансову оренду, відображається орендодавцем як дебіторська заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу. Також з балансу орендодавця виключається (списується) залишкова вартість об'єкта такої оренди з одночасним відображенням у складі інших витрат, а саме собівартості реалізованих необоротних активів. Фінансовим доходом орендодавця, що розподіляється протягом всього строку оренди, є різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта та теперішньою вартість вказаної суми [1]. Якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість відображається за сумами інших показників. Для обліку даного виду оренди застосовуються такі основні рахунки та субрахунки – 10 «Основні засоби», 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», 377 «Розрахунки з різними дебіторами» (відображення сум орендних платежів), 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» (відображення сум одержаних відсотків) тощо.

При операційній оренді в орендодавця об'єкт залишається на балансі, його вартість і нарахування амортизації відображається на рахунках класу 1 «Необоротні активи». Певні поліпшення об'єкта збільшують його первісну вартість, визнаються витрати з укладання договору як інші операційні витрати та втрати від зменшення корисності об'єкта такої оренди [1]. Доходи від такої діяльності визнаються іншими операційними доходами відповідного періоду з відображенням їх на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», коли операційна оренда не є основною діяльністю підприємства. Якщо вона є основною діяльністю, то облік ведеться на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» і визнається доходом від реалізації.

За МСФЗ облік в орендодавця також ведеться з використанням на початок оренди її класифікації, що залежить від сутності самої операції, на фінансову та операційну. За першим типом підприємство визнає активи як дебіторську заборгованість за сумою чистої інвестиції в оренду, що визначається за допомогою припустимої ставки відсотка. Протягом строку оренди визнається і розподіляється фінансовий дохід на основі моделі, яка відображає сталу періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції в оренду. Зменшити дохід можуть первісні прямі витрати, що включаються до первісної оцінки, окрім тих, що понесені орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером [4]. Також визнаються витратами і амортизація, і витрати при отриманні доходу від оренди. Ведучи облік операційної оренди орендні платежі орендаря визнаються підприємством-орендодавцем як доходи протягом усього терміну дії орендного договору.

Підсумовуючи вище сказане, можна зробити висновок, що національні та міжнародні стандарти ведення обліку оренди мають спільні та відмінні особливості. За МСФЗ, на відміну від НП(с)БО визнаються орендарем актив з права користування та зобов'язання з оренди при будь-якому типі оренди. Це особливо важливо для підприємств, фінансова звітність яких цікава для зовнішніх користувачів, наприклад, для інвесторів. Установа повинна враховувати всі аспекти не лише за формою договору, а й за сутністю самої операції з метою відображення правдивої та достовірної інформації для управління.

Список використаних джерел: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства Фінансів України № 181 від 22 липня 2000 р. **2.** Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда», 2019. **3.** Семенова С., Шуляренко С. Особливості обліку оренди на підприємствах транспорту за МСФЗ 16. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Серія «Економіка і управління».* 2019. Вип. 43-44. С. 32-41. **4**. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда», 2012.