

С. А. Рогозний,

аудитор, консультант з МСФЗ, член Правління та керівник комітету з фінансів Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України,
аспірант, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3606-0147>

DOI: 10.32702/2306-6814.2023.18.138

ПОСТУПКИ В ДОГОВОРАХ ОРЕНДИ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ ОРЕНДАРЯ

S. Rohoznyi,

Auditor, IFRS consultant, Head of the Finance Committee,
member of the FPAAU Board,
Postgraduate student, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

CONCESSIONS IN LEASE AGREEMENTS AND THEIR PRESENTATION IN THE LESSEE'S FINANCIAL STATEMENTS

У статті визначено особливості відображення орендних операцій суб'єктами господарювання, які ведуть облік за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), в умовах воєнного стану. Окремі практичні кейси з нетиповими за обставинами виникнення орендними розрахунками були нам знайомі ще до війни. Зокрема суттєвий вплив на життя людей та діяльність компаній завдала пандемія COVID та пов'язане з нею запровадження карантинних заходів. Тоді Рада з МСФЗ на численні прохання користувачів внесла зміни до МСФЗ 16 [1] щодо відображення поступок з оренди у фінансовій звітності в умовах карантину. При всьому тому, що ведення бізнесу в умовах війни так само є нетиповим, і навіть ще більш всеохоплюючим, однак через те, що географічно стосується в основному лише України, Рада з МСБО та її органи не вносили спеціальних змін до МСФЗ. А отже, в нестандартних з позиції МСФЗ умовах воєнного стану, що діють в Україні, актуальним є відпрацювання на національному рівні підходу відображення орендних операцій, що був би науково обгрунтованим і ніс практичну цінність для бізнесу.

В даній статті наведено методику первісної оцінки орендних зобов'язань та активів з права користування за договорами оренди, а також подальших розрахунків з орендодавцем та нарахувань амортизації активів з права користування. Розглянуто можливість застосування альтернативних підходів до відображення орендних поступок, наданих орендодавцями в особливих умовах воєнного стану: визнання ускладнених орендних платежів через прибутки-збитки по аналогії з поступками в умовах пандемії COVID-19 та відображення як модифікації за МСФЗ 16 "Оренда" з коригуванням балансової вартості активів з права користування. Окреслено переваги та ризики від застосування кожного з підходів. Розглянуто практичні ситуації з оціночними розрахунками та відображенням у бухгалтерському обліку операцій з первісного визнання, подальших розрахунків, у тому числі з відображення орендних поступок як модифікації або змінних платежів. Розглянуто позицію Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо орендних поступок для орендодавців на предмет можливості її застосування для орендарів.

Запропоновано порядок подання орендних поступок у формах фінансової звітності за МСФЗ та їх розкриття у примітках до звітності залежно від обраних облікових підходів.

The article defines the specifics of the lease transactions presentation by business entities that keep records according to international financial reporting standards (IFRS) under martial law conditions. We knew about individual practical cases with atypical rental settlements even before the war. In particular, the COVID pandemic and the related implementation of quarantine measures had a significant impact on the lives of people and the activities of companies. Then, at the numerous requests of practitioners, the International Accounting Standards Board (IASB) changed IFRS 16 [1] regarding the reflection of lease concessions in financial statements under

quarantine conditions. Even though conducting business in wartime is also atypical, and even more comprehensive, but due to the fact that geographically it mainly concerns only Ukraine, the IASB and its bodies did not make special changes to IFRS. Therefore, in the non-standard conditions of martial law in Ukraine, it is crucial important to work out at the national level an approach to the display of lease transactions that would be scientifically based and of practical value for business.

This article provided the method of initial assessment of lease liabilities and right-of-use assets under lease agreements, as well as subsequent settlements with the lessor and depreciation of right-of-use assets. The possibility of applying alternative approaches to present the lease concessions granted by lessors in the special conditions of martial law is considered: recognition as part of variable lease payments through profit and losses by analogy with concessions in the conditions of the COVID-19 pandemic or display as a modification under IFRS 16 "Leases" with the adjustment of the book value of the right-of-use assets. The advantages and risks of using each of the approaches are outlined. Practical situations with valuation calculations and accounting of operations on the initial recognition, further payments and calculations, including with and reflecting of lease concessions as modifications or variable payments are considered. The position of the IASB regarding lease concessions for landlords was considered in terms of the possibility of its application to tenants.

The procedure for submitting lease concessions in the forms of financial statements according to IFRS and their disclosure in the notes to the statements is proposed, depending on the chosen accounting policy approaches.

Ключові слова: оренда, орендні операції, договір оренди, орендні поступки, орендні зобов'язання, активи з права користування, воєнний стан, фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, МСФЗ 16 "Оренда".

Key words: lease (rent), lease (rental) operations, lease agreement, lease concessions, right-of-use assets, lease liabilities, martial law, financial statements, international financial reporting standards, IFRS 16 "Lease".

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

В умовах повномасштабного вторгнення російської федерації в Україну з лютого 2022 року підприємства України потерпають від фізичних втрат майна та суттєвого погіршення умов ведення бізнесу. Спричинений цим економічний спад призвів і до різкого падіння орендних ставок на нерухомість, включаючи комерційну, навесні 2022 року з поступовим відновленням ділової активності та орендних ставок у регіонах країни, що в меншій мірі постраждали від воєнних наслідків.

Дана проблема є актуальною для орендарів комерційної нерухомості, які звітують за МСФЗ, і які отримували від своїх орендодавців пропозиції щодо розміру орендних поступок на найближчі місяці або на невизначений час. Водночас профільний стандарт МСФЗ 16 "Оренда" [1], як і вся система міжнародних стандартів фінансової звітності, не містять чітких правил щодо оцінок та обліку в надзвичайних умовах воєнного стану. А окремі положення відносно нового МСФЗ 16 [1] містять досить суперечливі вимоги, який з підходів слід застосувати в тій чи іншій ситуації.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням сутності орендних відносин, їх визначенню та класифікації, бухгалтерському обліку та відображенню у звітності орендних операцій присвячено велику кількість праць вчених, зокрема, таких як: К.В. Безверхий, О.В. Бойко, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Бур-

гонова, С.Ф. Голов, О.С. Височан [3], Н.В. Головченко, І.О. Головка, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, О.М. Дзюба, О.Г. Дроздова [4], А.Г. Загородній, С.М. Кафка [5], Г.Г. Кірейцев, Г.В. Лебедик, С.М. Лайчук, В.В. Лебеденко [4], О.І. Мазіна [6], М.Ф. Огійчук, А.Д. Петрашевська, А. С. Процей, М.О. Редько [3], Т.І. Топішко, С.В. Хома та інші.

Однак в умовах воєнного стану ряд традиційних для орендних ситуацій оцінок та підходів, втрачають свою актуальність, та потребують більш широкого застосування професійного судження та методу аналогій з положень інших міжнародних стандартів фінансової звітності та доступних професійних інтерпретацій.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є визначення застосовних підходів щодо визнання та відображення у звітності за МСФЗ тимчасових поступок, наданих орендарям в умовах воєнного стану на короткі проміжки часу та в умовах часової невизначеності, їх обґрунтування та надання пропозицій щодо подання переглянутих орендних оцінок у фінансовій звітності згідно вимог МСФЗ 16 [1] та інших відповідних стандартів.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання: здійснити аналіз практичного досвіду визнання та відображення в обліку та звітності за МСФЗ знижок та інших поступок, наданих орендарям в умовах різкого падіння орендних ставок у 1-му кварталі 2022 року через повномасштабне вторгнення; розглянути трактування можливостей зміни умов орендних договорів, що урегульовано чинними нормативно-

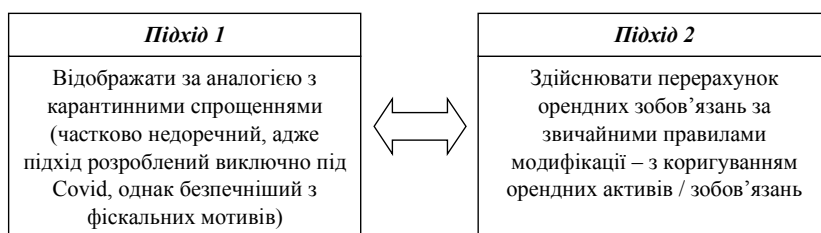


Рис. 1. Підходи щодо відображення орендних поступок

Джерело: сформовано на основі [1].

правовими актами; проаналізувати можливість визнання орендних поступок, що переглядаються в умовах невизначеності, змінними орендними платежами; оцінити можливість застосування підходу на основі модифікації та його вплив на фінансовий стан та результати діяльності; надати пропозиції щодо подання та розкриття у фінансовій звітності орендних операцій в умовах воєнного стану.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Війна мала надзвичайний вплив на функціонування вітчизняних підприємств, у тому числі і на відносини "орендодавець-орендар". Вітчизняними нормативно-правовими актами передбачено можливість зміни розміру компенсації за оренду, або навіть повне звільнення від її сплати, зокрема за нормами ЦКУ [2]:

— наймач має право вимагати зменшення плати, якщо через обставини, за які він не відповідає, можливість користування майном істотно зменшилась [2, п. 4 ст. 762];

— наймач звільняється від плати за весь час, протягом якого майно не могло бути використане ним через обставини, за які він не відповідає [2, п. 6 ст. 762].

Наведені тези є вкрай актуальними під час війни, що і підтверджує аналізована практична ситуація. Натомість, якщо діяльність триває під час воєнного стану (наприклад, підприємства знаходяться на відносно безпечних територіях), то і орендні відносини відображаються в обліку та звітності за загальними правилами, якщо інше не передбачено Договором оренди та домовленістю між сторонами.

Окремі практичні кейси з нетиповими за обставинами виникнення орендних поступками були нам знайомі ще до війни. Так, навесні 2020 року суттєвий вплив на життя людей та діяльність компаній завдала пандемія COVID та пов'язане з нею запровадження карантинних заходів. Тоді Рада з МСФЗ на численні прохання користувачів внесла зміни до МСФЗ 16 [1] щодо відображення поступок з оренди у фінансовій звітності в умовах карантину. Вплив пандемії був глобальний, тому ці зміни були прогнозовані-

ми. Натомість війна, вплив якої виявився хоч і ще більш всеохоплюючим, однак більшою мірою географічно стосується лише України. Тому Рада з МСБО та її органи утримались від відповідних роз'яснень чи змін до МСФЗ.

Враховуючи вищезазначене, в нестандартних з позиції МСФЗ ситуаціях в воєнних реаліях, що діють в Україні доцільно керуватися професійним судженням. Підходи щодо відображення орен-

дних поступок наведені на рис. 1.

Для обґрунтування кожного із вказаних підходів доцільно розглянути умови за якими їх застосування може бути актуальними, враховуючи практичний досвід.

За умови оренди складського приміщення з 1 січня 2022 року терміном на 2 роки з щомісячною платою авансом 60 тис. грн (у тому числі ПДВ — 20%), орендар на дату укладання договору залучав фінансування на умовах 12,68% річних або близько 1,0% на місяць за методом складного відсотка.

Розрахунок первісної вартості активу з права користування та орендного зобов'язання доцільно здійснювати за допомогою функції PV(1) в програмі MS Excel (табл. 1).

$PV(1,0\%;24;50000;0;1) = 1\,072\,791$ грн (1),

де 1,0% — місячна відсоткова ставка за формулою складного відсотка (річна ставка 12,68%, а ставка за місяць $(1+0,1268)^{1/12}-1=1,00\%$);

24 — кількість періодів (2 роки в місяцях);

50 000 — місячна орендна плата без ПДВ ($60\,000 \cdot 100\% / 120\%$);

0 — баланс після останньої виплати;

1 — індекс, що свідчить про платежі на умовах передоплати [6, с. 163].

З урахуванням щомісячної орендної плати та відсоткової ставки, необхідно сформувати графік орендних платежів (табл. 2) в розрізі наступних показників:

1) сума зобов'язання з оренди на початок періоду (для першого періоду ця сума буде дорівнювати первісній оцінці орендного зобов'язання, для подаль-

Таблиця 1. Вихідні дані для початкових розрахунків первісної вартості активу з права коригування та орендного зобов'язання

Вихідна інформація

Дата початку оренди	01.01.22
Початок нарахування орендної плати	01.01.22
Дата закінчення оренди по договору	31.12.23
Очікувана дата закінчення	31.12.23
Період платежів	місяць
Річна ставка дисконту	12,7%
Орендна плата за місяць, грн	50 000
Валюта розрахунків (еквівалент)	грн.
Орендна плата в валюті	-
Строки розрахунків	передплата
Залишкова вартість при вибутті	-
Початкові витрати при укладанні договору	-
Передплата сплачена до початку оренди	-
Забезпечення на демонтаж у поточних цінах	-

Розрахункові дані

Кількість повних періодів	24,0
Ставка дисконту за місяць	1,0%
Індекс розрахунків	1,0
Забезпечення (приведена вартість)	-
Приведена вартість зобов'язань	1 072 791
Первісна вартість активу	1 072 791

Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.

ших періодів — буде дорівнювати сумі зобов'язань на кінець попереднього періоду);

2) орендний платіж (буде дорівнювати щомісячній орендній платі без ПДВ);

3) фінансові витрати (отримують розрахунковим шляхом = (зобов'язання на початок періоду мінус орендний платіж помножити на індекс розрахунків) помножити на щомісячну відсоткову ставку;

4) погашення зобов'язання (отримують розрахунковим шляхом = орендний платіж за період за вирахуванням фінансових витрат періоду);

5) сума зобов'язання з оренди на кінець періоду (отримують розрахунковим шляхом = сума зобов'язання на початок періоду за вирахуванням погашення зобов'язання);

6) дисконтована вартість платежів (буде дорівнювати приведеній вартості кожного орендного платежу на дату початку оренди та їх суми за весь строк оренди).

Первісна оцінка активу з права користування в нашій ситуації відповідає оцінці орендного зобов'язання, а амортизація активу з права користування (табл. 3) становитиме:

$$1\,072\,791 / 24 = 44\,700 \text{ грн щомісяця.}$$

При умові застосування підходу 1 звільнення від сплати орендної плати повинно бути документально підтверджено з метою узгодження знижок, що вплине на прийняття рішення обліковувати отримані орендні поступки як змінний платіж по аналогії з тим, як це застосовувалось в умовах COVID-19.

В результаті дослідження було встановлено, що при застосуванні підходу 1 (за аналогіями з карантинними спрощеннями), компанія може використати наступні аргументи:

— поступка з оренди безпосередньо пов'язана з війною, яка на державному рівні визнана форс-мажором;

— в договорі оренди передбачено, що в разі настання форс-мажору умови оплати та розмір компенсації можуть бути скориговані за взаємною згодою орендаря та орендодавця;

— поступка стосується періоду в межах дії воєнного стану;

— інших змін в початкових договірних умовах не передбачено.

Після узгодження з орендодавцем орендні поступки за умови використання спрощення, наведені в табл. 1 базові розрахунки не змінюються. При цьому у графіку погашення з'являється додат-

Таблиця 2. Графік орендних платежів

№ 3/П	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періода	Орендний платіж за період за договором, грн/міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов'язання з оренди на кінець періода
Початок оренди	01.01.22					1 072 791
1	31.01.22	1 072 791	50 000	10 228	39 772	1 033 019
2	28.02.22	1 033 019	50 000	9 830	40 170	992 849
3	31.03.22	992 849	50 000	9 428	40 572	952 278
4	30.04.22	952 278	50 000	9 023	40 977	911 300
5	31.05.22	911 300	50 000	8 613	41 387	869 913
6	30.06.22	869 913	50 000	8 199	41 801	828 113
7	31.07.22	828 113	50 000	7 781	42 219	785 894
8	31.08.22	785 894	50 000	7 359	42 641	743 253
9	30.09.22	743 253	50 000	6 933	43 067	700 185
10	31.10.22	700 185	50 000	6 502	43 498	656 687
11	30.11.22	656 687	50 000	6 067	43 933	612 754
12	31.12.22	612 754	50 000	5 628	44 372	568 381
13	31.01.23	568 381	50 000	5 184	44 816	523 565
14	28.02.23	523 565	50 000	4 736	45 264	478 301
15	31.03.23	478 301	50 000	4 283	45 717	432 584
16	30.04.23	432 584	50 000	3 826	46 174	386 410
17	31.05.23	386 410	50 000	3 364	46 636	339 774
18	30.06.23	339 774	50 000	2 898	47 102	292 672
19	31.07.23	292 672	50 000	2 427	47 573	245 098
20	31.08.23	245 098	50 000	1 951	48 049	197 049
21	30.09.23	197 049	50 000	1 470	48 530	148 520
22	31.10.23	148 520	50 000	985	49 015	99 505
23	30.11.23	99 505	50 000	495	49 505	50 000
24	31.12.23	50 000	50 000	-	50 000	-

Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.

ковий показник — змінний орендний платіж з урахуванням фактичних сум до сплати зі знижкою та звільненням (табл. 4).

Враховуючи вищезазначене, при трактуванні поступки як змінного орендного платежу, початкові роз-

Таблиця 3. Амортизація активу з права користування

№ 3/П	Дата	Залишковий строк використання	Первісна вартість	Амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
	01.01.22		1 072 791			1 072 791
1	31.01.22	24	1 072 791	44 700	44 700	1 028 091
2	28.02.22	23	1 072 791	44 700	89 399	983 392
3	31.03.22	22	1 072 791	44 700	134 099	938 692
4	30.04.22	21	1 072 791	44 700	178 799	893 993
5	31.05.22	20	1 072 791	44 700	223 498	849 293
6	30.06.22	19	1 072 791	44 700	268 198	804 593
7	31.07.22	18	1 072 791	44 700	312 897	759 894
8	31.08.22	17	1 072 791	44 700	357 597	715 194
9	30.09.22	16	1 072 791	44 700	402 297	670 494
10	31.10.22	15	1 072 791	44 700	446 996	625 795
11	30.11.22	14	1 072 791	44 700	491 696	581 095
12	31.12.22	13	1 072 791	44 700	536 396	536 396
13	31.01.23	12	1 072 791	44 700	581 095	491 696
14	28.02.23	11	1 072 791	44 700	625 795	446 996
15	31.03.23	10	1 072 791	44 700	670 494	402 297
16	30.04.23	9	1 072 791	44 700	715 194	357 597
17	31.05.23	8	1 072 791	44 700	759 894	312 897
18	30.06.23	7	1 072 791	44 700	804 593	268 198
19	31.07.23	6	1 072 791	44 700	849 293	223 498
20	31.08.23	5	1 072 791	44 700	893 993	178 799
21	30.09.23	4	1 072 791	44 700	938 692	134 099
22	31.10.23	3	1 072 791	44 700	983 392	89 399
23	30.11.23	2	1 072 791	44 700	1 028 091	44 700
24	31.12.23	1	1 072 791	44 700	1 072 791	-

Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel

Таблиця 4. Графік орендних платежів при застосуванні підходу 1 (за аналогіями з карантинними спрощеннями)

№ з/П	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періода	Орендний платіж за період за договором, грн/міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов'язання з оренди на кінець періода	Змінні платежі	Фактичні платежі
	01.01.22					1 072 791		
1	31.01.22	1 072 791	50 000	10 228	39 772	1 033 019	-	50 000
2	28.02.22	1 033 019	50 000	9 830	40 170	992 849	-	50 000
3	31.03.22	992 849	50 000	9 428	40 572	952 278	-	50 000
4	30.04.22	952 278	50 000	9 023	40 977	911 300	(50 000)	-
5	31.05.22	911 300	50 000	8 613	41 387	869 913	(50 000)	-
6	30.06.22	869 913	50 000	8 199	41 801	828 113	(25 000)	25 000
7	31.07.22	828 113	50 000	7 781	42 219	785 894	(25 000)	25 000
8	31.08.22	785 894	50 000	7 359	42 641	743 253	(25 000)	25 000
9	30.09.22	743 253	50 000	6 933	43 067	700 185	-	50 000
10	31.10.22	700 185	50 000	6 502	43 498	656 687	-	50 000
11	30.11.22	656 687	50 000	6 067	43 933	612 754	-	50 000
12	31.12.22	612 754	50 000	5 628	44 372	568 381	-	50 000
...		...						

Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.

Таблиця 5. Бухгалтерський облік змінних орендних платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
На дату визнання (01.01.2022 р.)				
1.	Укладено договір оренди складського приміщення	118 Актив у формі права користування	531 Непоточні зобов'язання з оренди	1 072 791
2.	Виділення поточної частини орендних зобов'язань (будуть погашені протягом 2022 р.)	531 Непоточні зобов'язання з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди	504 410
Операції за перший квартал 2022 р. (з 01.01.2022 по 31.03.2022 р.) без знижок				
3.	Визнано витрати на амортизацію активу з права користування за перший квартал (44 700 * 3 міс.)	93 Витрати на збут	138 Амортизація прав оренди	134 099
4.	Нараховано фінансові витрати на зобов'язання з оренди за квартал (10 228 + 9 830 + 9 428)	953 Фінансові витрати з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди	29 487
5.	Нараховано чергові зобов'язання з оренди згідно актів без ПДВ (50 000 * 3 міс.)	614 Поточна заборгованість з оренди	615 Чергові розрахунки з оренди	150 000
6.	Крім того ПДВ – 20% (150 000 * 20%)	641/ПДВ Розрахунки з бюджетом з ПДВ	615 Чергові розрахунки з оренди	30 000
7.	Сплачено за оренду (сума за квартал – 60 000 * 3 міс.)	615 Чергові розрахунки з оренди	311 Рахунки в банку	180 000
8.	Частину довгострокових зобов'язань переведено у поточні (суми, що мали бути погашені у 1 кварталі 2023 року)	531 Непоточні зобов'язання з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди	135 798
Операції за другий квартал 2022 р. (з 01.04.2022 по 30.06.2022 р.) зі знижками				
9.	Визнано витрати на амортизацію активу з права користування за другий квартал	93 Витрати на збут	138 Амортизація прав оренди	134 099
10.	Нараховано фінансові витрати на зобов'язання з оренди за квартал (9 023 + 8 613 + 8 199)	953 Фінансові витрати з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди	25 835
11.	Нараховано чергові зобов'язання з оренди згідно актів (квітень та травень 0, червень 50% від 50 000)	614 Поточна заборгованість з оренди	615 Чергові розрахунки з оренди	25 000
12.	Крім того ПДВ – 20%	641/ПДВ Розрахунки з бюджетом з ПДВ	615 Чергові розрахунки з оренди	5 000
13.	Сплачено за оренду (сума з ПДВ 30 000 грн за червень 2022 р.).	615 Чергові розрахунки з оренди	311 Рахунки в банку	30 000
14.	Змінна частина через прибутки/збитки (або сторно витрат, або через визнання доходу)	93 Витрати на збут або 614 Поточна заборгованість з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди або 719 Інші доходи від операційної діяльності	(125 000) 125 000
15.	Частину довгострокових зобов'язань переведено у поточні (суми, що мали бути погашені в 2 кварталі 2023 року)	531 Непоточні зобов'язання з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди	139 912

Джерело: сформовано з використанням зібраних даних на основі [6].

Таблиця 6. Графік орендних платежів після модифікації

№ з/П	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періода	Орендний платіж за період за договором, грн/міс	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов'язання з оренди на кінець періода	Модифікація	Фактичні платежі
	01.01.22					1 072 791	779 976	
1	31.01.22	1 072 791	50 000	10 228	39 772	1 033 019		50 000
2	28.02.22	1 033 019	50 000	9 830	40 170	992 849		50 000
3	31.03.22	992 849	50 000	9 428	40 572	952 278	(172 302)	50 000
4	30.04.22	779 976	-	7 800	(7 800)	787 776		-
5	31.05.22	787 776	-	7 878	(7 878)	795 654		-
6	30.06.22	795 654	25 000	7 707	17 293	778 360		25 000
7	31.07.22	778 360	25 000	7 534	17 466	760 894		25 000
8	31.08.22	760 894	25 000	7 359	17 641	743 253		25 000
9	30.09.22	743 253	50 000	6 933	43 067	700 185		50 000
10	31.10.22	700 185	50 000	6 502	43 498	656 687		50 000
11	30.11.22	656 687	50 000	6 067	43 933	612 754		50 000
12	31.12.22	612 754	50 000	5 628	44 372	568 381		50 000
13	31.01.23	568 381	50 000	5 184	44 816	523 565		50 000
14	28.02.23	523 565	50 000	4 736	45 264	478 301		50 000
15	31.03.23	478 301	50 000	4 283	45 717	432 584		50 000
16	30.04.23	432 584	50 000	3 826	46 174	386 410		50 000
17	31.05.23	386 410	50 000	3 364	46 636	339 774		50 000
18	30.06.23	339 774	50 000	2 898	47 102	292 672		50 000
19	31.07.23	292 672	50 000	2 427	47 573	245 098		50 000
20	31.08.23	245 098	50 000	1 951	48 049	197 049		50 000
21	30.09.23	197 049	50 000	1 470	48 530	148 520		50 000
22	31.10.23	148 520	50 000	985	49 015	99 505		50 000
23	30.11.23	99 505	50 000	495	49 505	50 000		50 000
24	31.12.23	50 000	50 000	-	50 000	-		50 000

Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.

рахунки залишаються незмінними, але поточні зобов'язання коригуються через прибутки/збитки на суму знижки чи поступки (п. 13 табл. 5).

Відображення в обліку змінних орендних платежів наведено в табл. 5.

Прихильники цього методу в якості ключового аргументу наводять той факт, що знижка надається саме на період воєнних дій для компенсації поточних втрат, практично нівелюючи визнані витрати з оренди, щодо яких можуть виникнути дискусії з податківцями.

При такому підході у випадку, коли орендодавцем виступає орган держави чи місцевого самоврядування, застосовують вимоги МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу" [8].

При застосуванні підходу 2 повинні виконуватися такі умови як підписання додаткової угоди про такі самі знижки, а також визнання в обліковій політиці вказаних змін як модифікацію договору оренди у зв'язку з наданими орендодавцем звільненнями від орендної плати.

В результаті дослідження було встановлено, що при застосуванні підходу 2 обґрунтуванням модифікації можуть бути наступні:

— в початковому договорі оренди передбачено лише звільнення від відповідальності (штрафів, пені) за несвоєчасну оплату в результаті форс-мажору, про зміну суми компенсації не йдеться;

— сторони домовилися узгодити звільнення від плати на 2 місяці та знижку на 3 місяці шляхом підписання додаткової угоди до базового договору (додаткова угода від 31.03.2022 р.).

Таким чином, зазначена ситуація цілком підпадає під визначення модифікації за МСФЗ 16: зміна компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди.

За таких обставин, на дату модифікації (31.03.2022 р.) слід перерахувати орендний актив та орендне зобов'язання з огляду на нові умови (табл. 6).

Відповідно, графік оновлюється з урахуванням нових орендних платежів (нульових за квітень-травень та з 50% знижкою за червень-серпень). Станом на 01.04.2022 р. отримуємо нову дисконтовану вартість орендних платежів з урахуванням поступок, що належало сплатити за період від дати модифікації до завершення дії договору. Нова дисконтована вартість орендних платежів на 01.01.2022 року склала 779 976 грн.

Саме з урахуванням цієї суми побудовано оновлений графік орендних платежів, а різниця між попередньою і оновленою оцінкою орендного зобов'язання становить (172 302) грн.

Первісна вартість орендного активу також потребує зменшення на відповідну суму — 172 302 грн, що впливає на подальший розрахунок амортизації (табл. 7).

Відображення в обліку модифікацій оренди наведені в табл. 8.

Враховуючи вищезазначене, у випадку модифікації доцільно виконувати таку послідовність дій:

- 1) перерахунок орендного зобов'язання;
- 2) коригування наявного орендного зобов'язання;
- 3) коригування наявного активу з права користування;
- 4) виділення поточного орендного зобов'язання;
- 5) відображення операцій з огляду на оновлений графік орендних платежів та розрахунок амортизації на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 7. Амортизація активу з права користування після модифікації

№ з/п	Дата	Залишковий строк використання	Первісна вартість	Модифікація	Амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
	01.01.22		1 072 791				
1	31.01.22	24	1 072 791		44 700	44 700	1 028 091
2	28.02.22	23	1 072 791		44 700	89 399	983 392
3	31.03.22	22	1 072 791	(172 302)	44 700	134 099	938 692
4	30.04.22	21	900 489		36 495	170 594	729 896
5	31.05.22	20	900 489		36 495	207 088	693 401
6	30.06.22	19	900 489		36 495	243 583	656 906
7	31.07.22	18	900 489		36 495	280 078	620 411
8	31.08.22	17	900 489		36 495	316 573	583 917
9	30.09.22	16	900 489		36 495	353 068	547 422
10	31.10.22	15	900 489		36 495	389 562	510 927
11	30.11.22	14	900 489		36 495	426 057	474 432
12	31.12.22	13	900 489		36 495	462 552	437 937
...	...						

Джерело: побудовано автором у середовищі MS Excel.

Результати порівняння звітних статей в умовах змінних орендних платежів (підхід 1) та модифікації (підхід 2) наведені в табл. 9.

З огляду на нестандартність з позиції МСФЗ орендних поступок в умовах воєнного стану, вважаємо за до речне у примітках до фінансової звітності додатково до всіх базових вимог МСФЗ 16 [1] розкривати наступну інформацію:

— загальну характеристику договорів, щодо яких надано поступку чи звільнення від орендної плати;

— обґрунтувати обраний підхід (звільнення від визнання модифікації чи модифікація);

— у разі модифікації розкрити її вплив на актив з права користування та орендне зобов'язання;

— показати прибутки/збитки, що відображені у звітності у разі змінних орендних платежів.

На практиці найпоширеніша ситуація, коли додаткові угоди про знижки підписуються повністю або частково по факту їх надання.

То якби у нашому прикладі додаткову угоду було підписано 1 червня, тоді право вибору у нас було лише для періодів, які не настали, тобто з 1 червня 2022 року. Звільнення від оренди за квітень та травень може визнаватись лише у прибутках-збитках без перерахунків та модифікації. Даний підхід відповідає позиції Ради з МСБО щодо відображення поступок за договорами оренди для орендодавця [7]

Без письмової згоди з боку орендодавця на звільнення чи знижку з оренди проводити ні модифікацію, ні визнавати змінні платежі підстави відсутні. Буде письмова угода — визначаємось з підходом і застосовуємо його для всіх подібних ситуацій.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Аналіз відображення в обліку та звітності поступок за договорами оренди дає змогу зробити наступні висновки:

1. Вітчизняними нормативно-правовими актами передбачено можливість зміни розміру компенсації за оренду, включаючи повне звільнення від її сплати. З початку повномасштабного вторгнення значна кількість орендних договорів зазнала тимчасових змін в частині

Таблиця 8. Бухгалтерський облік модифікації оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
Операції за другий квартал 2022 р. (з 01.04.2022 по 30.06.2022 р.)				
1.	Проведено перерахунок орендного зобов'язання	531 Непоточні зобов'язання з оренди	118 Актив у формі права користування	172 302
2.	Скориговано розподіл поточних/довгострокових орендних зобов'язань (всі пільги у поточному періоді, тому непоточна частина залишається незмінна)	614 Поточна заборгованість з оренди	531 Непоточні зобов'язання з оренди	172 302
3.	Визнано витрати на амортизацію активу з права користування за другий квартал (нова сума 36 495 * 3 міс.)	93 Витрати на збут	138 Амортизація прав оренди	109 484
3.	Нараховано фінансові витрати на зобов'язання з оренди за другий квартал (7 800 + 7 878 + 7 707)	953 Фінансові витрати з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди	23 384
4.	Нараховано чергові зобов'язання з оренди згідно актів (квітень та травень 0, червень 50% від 50 000)	614 Поточна заборгованість з оренди	615 Чергові розрахунки з оренди	25 000
5.	Крім того ПДВ – 20%	641/ПДВ Розрахунки з бюджетом з ПДВ	615 Чергові розрахунки з оренди	5 000
6.	Сплачено за оренду (сума з ПДВ 30 000 грн за червень 2022 р.).	615 Чергові розрахунки з оренди	311 Рахунки в банку	30 000
7.	Частину довгострокових зобов'язань переведено у поточні	531 Непоточні зобов'язання з оренди	614 Поточна заборгованість з оренди	139 912

*бухгалтерські проведення за I квартал ідентичні тим, що наведені в табл. 5.
Джерело: сформовано з використанням зібраних даних на основі [6].

розміру орендної плати або порядку розрахунків.

2. МСФЗ 16 "Оренда" [1], як і вся система міжнародних стандартів фінансової звітності, не передбачає особливих умов звітування в умовах надзвичайного стану, як військові дії. Разом з тим мав місце прецедент застосування так званих ковідних спрощень для цілей відображення знижок в договорах оренди, надання яких було обумовлено пандемією COVID-19

3. В Україні з початку повномасштабного вторгнення застосовується два підходи для відображення орендних поступок: як змінні орендні платежі та як модифікація. Кожен з цих підходів може бути належно обґрунтованим, маючи свої переваги і недоліки.

4. Враховуючи наявність роз'яснення Ради з МСБО щодо відображення поступок за договорами оренди для орендодавця [7], яка рекомендує визнавати орендні прощення через прибутки-збитки орендодавця, вважаємо, що аналогічне відображення отриманих орендарем поступок в умовах воєнного стану є найбільш прийнятним.

Література:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 "Оренда" (переклад українською мовою — 2022 рік). Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (дата звернення: 04.09.2023).
2. Цивільний кодекс України: закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. Верховна Рада України. Дата оновлення: 10.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 04.09.2023).
3. Височан О.С., Редько М.О. Теоретичні аспекти обліку орендних операцій у державному секторі економіки: поняття, економічний зміст, класифікація, нормативне регулювання. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2018. № 30. С. 103—110.
4. Лебеденко В. В., Дроздова О. Г. Теоретичні питання орендних відносин: обліковий аспект. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2018. № 4. С. 213—219.
5. Кафка С. М. Облік лізингових (орендних) операцій. Наукові записки НаУКМА. Економічні науки. 2017. Т. 2, № 1. С. 60—68).
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування: навч. посіб. / О. І. Мазина, С. А. Рогозний / Мін-во фінансів України, Ун-т держ. фіскальної служби України. — Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 156—179).
7. Lessor Forgiveness of Lease Payments (IFRS 9 Financial Instruments and IFRS 16 Leases), IASB® meeting, жовтень 2022. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/october/iasb/ap12d-lessor-forgiveness-of-lease-payments.pdf> (дата звернення: 04.09.2023).
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу" (переклад українською мовою —

Таблиця 9. Звітні показники при поступках з оренди

Статті фінансової звітності	Змінний орендний платіж	Модифікація	Різниця
<i>Статті звіту про фінансовий стан</i>			
Актив з права користування (балансова вартість станом на 30.06.2022 р.)	804 593	656 906	147 687
Зобов'язання з оренди станом на 30.06.2022 р.	828 113	778 360	49 752
в т. ч.			
— довгострокова частина	292 672	292 672	-
— поточна частина	535 441	485 689	49 752
<i>Статті звіту про сукупний дохід</i>			
Витрати на збут в частині амортизації активу з права користування за I півріччя 2022 р.	268 198	243 583	24 615
Фінансові витрати	55 322	52 871	2 451
Інші доходи від операційної діяльності	125 000	-	125 000
Вплив на фінансовий результат	198 519	296 454	(97 935)

Джерело: сформовано з використанням зібраних даних на основі [6].

2022 рік). Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%2020_ukr_-2022.pdf (дата звернення: 04.09.2023).

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2022), "International Financial Reporting Standard 16 "Leases", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf (Accessed 25 Aug 2023).
 2. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 25 Aug 2023).
 3. Vysochan, O.S., & Redko, M.O. (2018), "Theoretical aspects of accounting for lease transactions in the public sector of the economy: the concept, economic content, classification, regulation", *Naukovy visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriya: Ekonomika i menedzhment*, vol. 30, pp. 103—110.
 4. Lebedenko, V. V., & Drozdova, O. H. (2018), "Theoretical issues of lease relations: accounting aspect", *Derzhava ta rehiony. Seriya: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, vol. 4, pp. 213—219.
 5. Kafka, S. M. (2017), "Accounting for leasing (rental) transactions", *Naukovi zapysky NaUKMA. Ekonomichni nauky*, vol. 1 (2), pp. 60—68.
 6. Mazina, O. I. and Rogozny, S. A. (2021), *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta jih praktychne zastosuvannya* [International financial reporting standards and their practical application], Ministry of Finance of Ukraine, State University Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, pp.156—179.
 7. IFRS (2022), "Lessor Forgiveness of Lease Payments (IFRS 9 Financial Instruments and IFRS 16 Leases)", IASB® meeting, available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/october/iasb/ap12d-lessor-forgiveness-of-lease-payments.pdf> (Accessed 25 Aug 2023).
 8. Ministry of Finance of Ukraine (2022), "International Financial Reporting Standard 16 "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%2020_ukr_-2022.pdf (Accessed 25 Aug 2023).
- Стаття надійшла до редакції 08.09.2023 р.