

«Воєнна» МСФЗ-оренда: аналіз поширених ситуацій

Застосування МСФЗ під час відображення орендних операцій завжди викликало чимало запитань, а в умовах війни кількість нестандартних ситуацій, що трапляються в орендаря та орендодавця, об'єктивно зростає. В одній з наших попередніх статей ми вже розглядали варіанти відображення в обліку та звітності як звільнення від орендної плати, так і наданої орендарю знижки. Цього разу розширимо перелік потенційно можливих на практиці ситуацій.



Сергій Рогозний, директор ТОВ «МІК «СТАРТ», аудитор, консультант з МСФЗ, член Ради та керівник Комітету з фінансів та бюджету ФПБАУ



Олена Дядюн, головна бухгалтерка ТОВ «МІК «СТАРТ», PhD зі спеціальності «Облік і оподаткування», IPFM, IFA, асоційована членкиня ФПБАУ

Вхідні дані

ПАТ «Дельф» із 1 січня 2021 року орендує офісне приміщення у ПрАТ «Едель» терміном на 3 роки зі щоквартальною платою авансом 164 тис. грн (ПДВ не враховуємо). Для цілей дисконтування застосовується відсоткова ставка за даними офіційної статистики НБУ (середня за попередній квартал до дати договору — 14 % за IV квартал 2020 року).

F9 : ✕ ✓ <i>fx</i> =-PV(F3;F2;C8;C12;TRUNC(F4;))						
	A	B	C	D	E	F
1	Вихідна інформація			Розрахункові дані		
2	Дата початку оренди		01.01.2021	Кількість повних періодів		12,0
3	Початок нарахування орендної плати		01.01.2021	Ставка дисконту за квартал		3,33%
4	Дата закінчення оренди за договором		31.12.2023	Індекс розрахунків		1,0
5	Очікувана дата закінчення		31.12.2023			
6	Період платежів		квартал			
7	Річна ставка дисконту		14,0%	Забезпечення (поточна вартість)		0
8	Орендна плата за квартал, грн		164 000			
9	Валюта розрахунків (еквівалент)		грн	Поточна вартість зобов'язань		1 654 070,32 ₴
10	Орендна плата у валюті		0			
11	Строки розрахунків		передоплата	Первісна вартість активу		1 654 070,32 ₴
12	Залишкова вартість при вибутті		0			
13	Початкові витрати при укладанні договору		0			
14	Передоплата, сплачена до початку оренди		0			
15	Забезпечення на демонтаж у поточних цінах		0			

Рис. 1. Початкові умови орендного договору

Таблиця 1. Графік розподілення фінансових витрат

Дисконтована вартість платежів	№ з/п	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періоду	Орендний платіж за період за договором, грн/міс.	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов'язання з оренди на кінець періоду	Поточна заборгованість за д/с зобов'язання
1	2	3	4	5	6 = (4 - 5) × i	7 = 5 - 6	8 = 4 - 7	9
1 654 070,32	Початок	01.01.2021						
164 000,00	1	31.03.2021	1 654 070	164 000	49 619	114 381	1 539 689	496 904
158 714,88	2	30.06.2021	1 539 689	164 000	45 810	118 190	1 421 499	513 450
153 600,07	3	30.09.2021	1 421 499	164 000	41 874	122 126	1 299 373	530 548
148 650,10	4	31.12.2021	1 299 373	164 000	37 807	126 193	1 173 180	548 215
143 859,65	5	31.03.2022	1 173 180	164 000	33 605	130 395	1 042 785	566 470
139 223,58	6	30.06.2022	1 042 785	164 000	29 263	134 737	908 048	585 333
134 736,91	7	30.09.2022	908 048	164 000	24 776	139 224	768 825	604 825
130 394,83	8	31.12.2022	768 825	164 000	20 140	143 860	624 965	624 965
126 192,67	9	31.03.2023	624 965	164 000	15 350	148 650	476 315	476 315
122 125,94	10	30.06.2023	476 315	164 000	10 400	153 600	322 715	322 715
118 190,27	11	30.09.2023	322 715	164 000	5 285	158 715	164 000	164 000
114 381,43	12	31.12.2023	164 000	164 000	(0)	164 000	(0)	—

Таблиця 2. Амортизація активу з права користування ¹

У межах кварталу нараховувати амортизацію рівномірно щомісяця.

№ з/п	Дата	Строк	Первісна	Амортизація	Накопичена	Балансова
-------	------	-------	----------	-------------	------------	-----------

п		використання	вартість		амортизація	вартість
1	2	3	4	5	6	7 = 4 - 6
	01.01.2021		1 654 070			
1	31.03.2021	12	1 654 070	137 839	137 839	1 516 231
2	30.06.2021	11	1 654 070	137 839	275 678	1 378 392
3	30.09.2021	10	1 654 070	137 839	413 518	1 240 553
4	31.12.2021	9	1 654 070	137 839	551 357	1 102 714
5	31.03.2022	8	1 654 070	137 839	689 196	964 874
6	30.06.2022	7	1 654 070	137 839	827 035	827 035
7	30.09.2022	6	1 654 070	137 839	964 874	689 196
8	31.12.2022	5	1 654 070	137 839	1 102 714	551 357
9	31.03.2023	4	1 654 070	137 839	1 240 553	413 518
10	30.06.2023	3	1 654 070	137 839	1 378 392	275 678
11	30.09.2023	2	1 654 070	137 839	1 516 231	137 839
12	31.12.2023	1	1 654 070	137 839	1 654 070	—

Рис. 1, табл. 1 і табл. 2 демонструють вихідні дані договору оренди, графік погашення зобов'язань з оренди та амортизації активу з права користування за умови дотримання початкових положень договору та відсутності змін протягом терміну його дії. Розглянемо кілька практичних ситуацій, що можуть похитнути впевненість бухгалтера в дотриманні початкових розрахунків унаслідок війни.

Практична ситуація 1

У зв'язку з введенням воєнного стану 24 лютого 2022 року ПАТ «Дельф» ухвалило рішення перевести всіх офісних працівників на дистанційну роботу. Орендодавця було одразу поінформовано, тому вдалося досягнути домовленості про 50 % знижки за оренду з II кварталу 2022 року до закінчення воєнного стану (Додаткова угода № 1 до договору оренди від 01.04.2022). Компенсацію комунальних платежів ПАТ «Дельф» зобов'язується сплачувати як і раніше.

Для початку визначимо, чи є зазначена поступка модифікацією оренди. Відповідно до додатка А [МСФЗ 16 «Оренда»](#) модифікацією є зміна обсягу оренди або компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди. У нашому прикладі йдеться, зокрема, про зміни компенсації (50 % знижки до кінця воєнного стану). Якщо початковими умовами договору передбачено можливість знижки чи прощення орендної плати за умов форс-мажору (а не лише прощення штрафних санкцій за несплату), то, найімовірніше, немає підстав для модифікації (знижка не суперечить початковому договору — див. «Практику МСФЗ», [№ 7/2022](#)). Наразі ж, оскільки йдеться про додаткову угоду, жодних знижок у початковому договорі оренди не передбачено, отже, маємо справу з модифікацією.

Найскладніше в зазначеній ситуації не застосування механізму модифікації, а визначення терміну дії знижки. Не обійтися без професійного судження управлінського персоналу, висновків офіційних органів та прогнозів щодо продовження воєнного стану. Якщо наразі, станом на листопад 2022 року, нам цілком очевидно, що, на жаль, воєнний стан до кінця року актуальний, і вже навіть є законодавчі пропозиції щодо його подовження до 19 лютого 2023 року, то на дату затвердження додаткової угоди, найімовірніше, думки та прогнози були іншими. Нагадаємо, що станом на 01.04.2022 воєнний стан був документально зафіксований до 25.04.2022, потім був подовжений на 30 днів, а згодом ще два рази по 90 днів. Крім того, усі ми глибоко в душі вірили та сподівалися, що ось іще «два-три тижні» й точно все — перемога. Тому можемо говорити про 2 варіанти дій:

- 1) початково базувати прогноз на офіційно затвердженій даті завершення воєнного стану та після

2) всупереч вродженому оптимізму, дивитися на ситуацію дещо песимістично, зробивши припущення про подовження воєнного стану трохи наперед (і нехай песимістичний прогноз не збудеться, тримаємо кулачки та сподіваємося на це, але в обліку рахуємо із «чистим розумом»).

Таблиця 3. Графік розподілення фінансових витрат після модифікації

Дисконтована вартість платежів	№ з/п	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періоду	Орендний платіж за період за договором, грн/міс.	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Модифікація	Сума зобов'язання на кінець періоду
1	2	3	4	5	6 = (4 - 5) × i	7 = 5 - 6	8 = 1 - 4 + 7	9
730 302,66	Початок оренди	01.01.2021						
	1	31.03.2021	1 654 070	164 000	49 619	114 381		1 509 451
	2	30.06.2021	1 539 689	164 000	45 810	118 190		1 401 879
	3	30.09.2021	1 421 499	164 000	41 874	122 126		1 284 625
	4	31.12.2021	1 299 373	164 000	37 807	126 193		1 167 566
							(312 483) ²	
	5	31.03.2022	1 173 180	164 000	33 605	130 395		773 570

							Дисконтуємо ті платежі, що залишилися станом на кінець I кварталу 2022 року, з урахуванням знижки, отримуємо нову поточну вартість — 730 302,66 грн. Суму зобов'язання на кінець I кварталу 2022 року доводимо саме до цієї суми (колонка 9, коригувальна сума — колонка 8); далі всі розрахунки проводимо саме на основі цієї суми.	
82 000,00 ³								
У розрахунках ми використали початкову ставку дисконтування, однак не забуваємо про параграф 45 (в) МСФЗ 16 із такою вимогою: «орендар... переоцінює орендне зобов'язання шляхом дисконтування переглянутих орендних платежів за допомогою переглянутої ставки дисконту» (якщо у вашій ситуації є ознаки того, що ставка суттєво змінилася, то застосування оновленого показника може бути актуальним).	6	30.06.2022	730 303	82 000	21 588	60 412		61

79 357,44	7	30.09.2022	669 891	82 000	19 576	62 424		61
76 800,04	8	31.12.2022	607 467	82 000	17 498	64 502		51
74 325,05	9	31.03.2023	542 965	82 000	15 350	66 650		41
143 859,65	10	30.06.2023	476 315	164 000	10 400	153 600		31
139 223,58	11	30.09.2023	322 715	164 000	5 285	158 715		11
134 736,91	12	31.12.2023	164 000	164 000	0	164 000		

Одночасно з орендним зобов'язанням на аналогічну суму (-312 483 грн) коригуємо й актив із права користування (табл. 4), змінюючи надалі суму амортизації.

Здійснений перерахунок буде відображений на рахунках бухгалтерського обліку проведенням:

Дт 531 «Зобов'язання з оренди» 312 483
Кт 118 «Актив із права користування» 312 483

Інші операції (переведення зобов'язань до складу поточних, нарахування фінансової компоненти, амортизація активу) відображаємо як зазвичай, але за сумами, визначеними в табл. 3 та 4).

Таблиця 4. Амортизація активу з права користування після модифікації

№ з/п	Дата	Строк використання	Первісна вартість	Переоцінка	Амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1	2	3	4	5	6	7 = 4 - 6	8
	01.01.2021		1 654 070				
1	31.03.2021	12	1 654 070		137 839	137 839	1 516 231
2	30.06.2021	11	1 654 070		137 839	275 678	1 378 392
3	30.09.2021	10	1 654 070		137 839	413 518	1 240 553
4	31.12.2021	9	1 654 070		137 839	551 357	1 102 714
5	31.03.2022	8	1 654 070	(312 483)	137 839	689 196	964 874
6	30.06.2022	7	1 341 588		93 199	782 395	559 193
7	30.09.2022	6	1 341 588		93 199	875 594	465 994
8	31.12.2022	5	1 341 588		93 199	968 792	372 795
9	31.03.2023	4	1 341 588		93 199	1 061 991	279 596
10	30.06.2023	3	1 341 588		93 199	1 155 190	186 398
11	30.09.2023	2	1 341 588		93 199	1 248 389	93 199
12	31.12.2023	1	1 341 588		93 199	1 341 588	—

Практична ситуація 2

У зв'язку з уведенням воєнного стану 24 лютого 2022 року ПАТ «Дельф» ухвалило рішення перевести більшість офісних працівників на дистанційну роботу. Орендодавець надав згоду на знижку протягом періоду воєнного стану, однак без фіксованого її розміру. Суму знижки визначають з урахуванням економіко-політичної ситуації в країні, фактичного використання офісу, стану справ орендодавця та за рішенням керівного персоналу, а орендаря про суму знижки інформують виставленням рахунку на початку відповідного кварталу (починаючи з II кварталу 2022 року).

На відміну від практичної ситуації 1, де сума знижки була чітко визначена та яка цілком потрапляла під поняття модифікації (за винятком можливих нюансів, про які ми зазначили), у цьому випадку є більш суттєвий елемент невизначеності: сума знижки різниться в періодах і до моменту виставлення конкретного рахунку невідома орендарю.

За загальним правилом формування суми орендного зобов'язання відповідно до параграфу 27 [МСФЗ 16](#) до неї входять, зокрема:

- 1) фіксовані платежі, за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають отриманню;
- 2) змінні орендні платежі, які залежать від індексу чи ставки.

У нашій ситуації орендна плата зі знижкою не відповідає визначенню ані фіксованих платежів, ані змінних з індексною складовою (маємо невичерпний перелік чинників впливу на знижку та елемент суб'єктивізму під час ухвалення рішення).

Отже, найбільш доречно застосовувати поняття змінної частини орендних платежів, що, на відміну від п. 2, не прив'язані до індексу чи ставки та відображаються через прибутки / збитки періоду. Наприклад, якщо за II квартал орендодавець передбачив знижку в сумі 64 тис. грн, то, не змінюючи попередніх розрахунків (табл. 1), ми додаємо змінний елемент (табл. 5).

Таблиця 5. Графік розподілення фінансових витрат у 2022 році

№ з/п	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періоду	Орендний платіж за період за договором, грн/міс.	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Сума зобов'язання з оренди на кінець періоду	Змінні платежі	Поточна заборгованість за д/с зобов'язаннями	Фактичні платежі
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5	31.03.2022	1 173 180	164 000	33 605	130 395	1 042 785	—	566 470	164 000
6	30.06.2022	1 042 785	164 000	29 263	134 737	908 048	(64 000)	585 333	100 000
7	30.09.2022	908 048	164 000	24 776	139 224	768 825	—	604 825	164 000
8	31.12.2022	768 825	164 000	20 140	143 860	624 965	—	624 965	164 000

Отже, базові розрахунки фінансового компонента, амортизацію активу з права користування (актуальна табл. 2) відображаємо за початково розробленим планом, а знижку 64 тис. грн показуємо в розрахунках із контрагентом за фактом (табл. 6).

Таблиця 6. Бухгалтерський облік змінних орендних платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		дебет	кредит	
Операції за II квартал 2022 року				
1	Сплачено за оренду на початку II кварталу за фактом виставлення рахунку	615 «Чергові розрахунки з оренди»	311 «Рахунки в банку»	100 000

2	Визнано витрати на амортизацію активу з права користування за II квартал 2022 року (наводимо суму за квартал за фактом рівномірно щомісяця)	92 «Адміністративні витрати»	138 «Амортизація прав оренди»	137 839
3	Нараховано фінансові витрати на зобов'язання з оренди за II квартал 2022 року	953 «Фінансові витрати з оренди»	614 «Поточна заборгованість з оренди»	29 263
4	Нараховано чергові зобов'язання з оренди згідно з актами (з урахуванням знижки)	614 «Поточна заборгованість з оренди»	615 «Чергові розрахунки з оренди»	100 000
5	Змінна частина через прибутки / збитки (або сторно витрат, або через визнання доходу — більш пріоритетний другий варіант)	92 «Адміністративні витрати» або 614 «Поточна заборгованість з оренди»	614 «Поточна заборгованість з оренди» або 719 «Інші доходи від операційної діяльності»	(64 000) 64 000
6	Частину довгострокових зобов'язань переведено в поточні	531 «Зобов'язання з оренди»	614 «Поточна заборгованість з оренди»	153 600

Практична ситуація 3

Регіон, у якому розташовано офіс ПАТ «Дельф», наприкінці лютого 2022 року було окуповано. Керівництво, а також частина працівників виїхали наприкінці березня та продовжили роботу дистанційно. З працівниками, що залишилися на тимчасово не підконтрольній території, та з орендодавцем зв'язку немає.

Станом на кінець березня 2022 року компанія має такі показники у фінансовій звітності щодо договору оренди відповідно до даних табл. 1 і 2:

- 1) актив із права користування балансовою вартістю 964 874 грн (первісна вартість — 1 654 070 грн, накопичена амортизація — 689 196 грн);
- 2) зобов'язання з оренди в сумі 1 042 875 грн (у т. ч. поточна частина — 566 470 грн, довгострокова — 476 315 грн).

Головна дилема, чи продовжувати відображати операції за графіками табл. 1 і 2, чи «закрити» договір оренди. Судячи з умови, передплата на початку II кварталу внесена не була, оскільки зв'язку з орендодавцем та інформації про рахунки немає, як і про стан орендованого приміщення. Передусім, зважаючи на наявність у балансі активів та зобов'язань, пов'язаних з орендою, згадуємо один із постулатів [Концептуальної основи фінансової звітності](#): «виявлення обачності означає, що активи та доходи не завищуються, а зобов'язання та витрати не применшуються» (параграф 2.16).

Почнемо з активів: чи доречно нам показувати актив із права користування балансовою вартістю 964 874 грн, якщо доступу до нього ми не маємо? Звернемося до визначення активу з права користування в [МСФЗ 16](#): актив, який представляє право орендаря використовувати базовий актив протягом строку оренди. Своєю чергою, актив відповідно до [Концептуальної основи фінансової звітності](#) (параграф 4.3) — це теперішній економічний ресурс (тобто право з потенціалом створення економічних вигід), що його контролює підприємство внаслідок минулих подій. Натомість орендований офіс — в окупації:

- право використовувати наче є (договір не припинено), але такої можливості немає, як і функції контролю;
- потенціалу створення економічних вигід наразі немає, до кінця терміну дії договору існує суттєва невизначеність.

Отже, якщо показувати актив за його балансовою вартістю, є ризик увести в оману користувачів. Водночас списувати актив без розірвання договору та без прямого контакту з орендодавцем, очевидно, також недоречно (лише в одиничних випадках, коли опція односторонньо розірвати договір, не інформуючи орендодавця, передбачена в договорі, що об'єктивно малоімовірно). Натомість робочими, на нашу думку, є 2 варіанти:

- 1) продовжувати амортизувати, а на звітну дату надати розгорнуту примітку під суму балансової вартості активу з поясненням усіх обставин;
- 2) провести процедуру зменшення корисності за аналогією з основними засобами.

Можливості зупинити амортизацію через те, що актив не використовується, стандартами не передбачено, тому амортизацію продовжуємо й додатково в довільній формі описуємо ситуацію, що склалася (термін дії договору оренди, факт тимчасової окупації та невідконтрольності, відсутність комунікацій з орендодавцем). А щодо п. 2 наведемо свої міркування.

Відповідно до параграфу 30 [МСФЗ 16](#), «щоб застосувати модель собівартості, орендар оцінює актив з права користування за собівартістю з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків внаслідок зменшення корисності», додатково згідно з параграфом 33, «щоб визначити, чи зменшилась корисність активу з права користування, та для обліку будь-яких збитків унаслідок зменшення корисності, орендар застосовує [МСБО 36 “Зменшення корисності активів”](#)». Тобто, по суті, механізм знецінення ідентичний до знецінення основних засобів за умови наявності факторів зменшення корисності (до слова, вони в нас є — як факт окупації). В одній з попередніх наших статей (див. «Практику МСФЗ», [№ 5/2022](#)) ми детально обґрунтували можливу позицію щодо знецінення до нуля основного засобу в окупації. У випадку активу з права користування механізм може бути ідентичним (табл. 7).

Таблиця 7. Бухгалтерський облік зменшення корисності активу з права користування

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		дебет	кредит	
Наприкінці I кварталу 2022 року				
1	Визнано зменшення корисності офісного приміщення у зв'язку з його розташуванням на окупованій території (на недоамортизовану вартість)	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	138 «Амортизація прав оренди»	964 874
У разі відновлення доступу та фіксації непошкодженості офісу (наприклад, наприкінці III кварталу 2022 року)				
2	Відновлено корисність офісного приміщення (доводимо до тієї балансової вартості, яка була би без знецінення на 30.09.2022 — 689 196 грн, з урахуванням амортизації за графіком протягом II та III кварталів 2022 року)	138 «Амортизація прав оренди»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	689 196

Механізм знецінення до нуля орендованих активів вважаємо можливим за дотримання двох умов:

- якщо на дату оцінки термін повернення контролю складно оцінити, тобто він абсолютно невизначений, а залишковий термін оренди не настільки великий, щоби бути впевненими в отриманні згодом економічних вигід, тобто повернення контролю до дати закінчення договору малоімовірно;
- немає інформації про фізичний стан активу, але загальна ситуація в регіоні, де він розташований, свідчить про факти руйнування та знищення майна.

Тепер щодо орендного зобов'язання. Поки зберігається суттєва невизначеність та щоб не порушувати принцип обачності (іншими словами, не занижувати зобов'язання — згадували про нього вище), дотримуємося думки про необхідність і далі виконувати в обліку графік розподілення фінансових витрат і визнання орендних зобов'язань (табл. 1). Однак також слід уважно перечитати пункт договору про форс-мажор. Можливо, там знайдеться нюанс про припинення визнання зобов'язань з оренди за умов відсутності контролю чи невикористання об'єкта. Якщо ж таких тверджень договором не передбачено, то, найбільш імовірно, керівний персонал ухвалить рішення призупинити перерахування орендної плати на рахунки орендодавця, однак нараховувати зобов'язання продовжуємо до моменту з'ясування всіх обставин, після чого вже будуть підстави для конкретизації рішення щодо орендного договору.

Практична ситуація 4

У зв'язку з введенням воєнного стану 24 лютого 2022 року ПАТ «Дельф» ухвалило рішення перевести 90 % офісних працівників на дистанційну роботу. З урахуванням фінансових труднощів орендаря орендодавець ухвалив рішення відстрочити оплату на рік за таким графіком: орендна плата за II квартал 2022 року буде сплачена разом з орендною платою за II квартал 2023 року, за III квартал 2022 року — одночасно з орендною платою за III квартал 2023 року, за IV квартал 2022 року — одночасно з орендною платою за IV квартал 2023 року.

Передусім важливо зрозуміти, чи є модифікацією зазначена поступка у формі пролонгації терміну сплати. Визначення, яке ми наводили під час аналізу ситуації 1, свідчить про дві підстави для модифікації: 1) зміна обсягу оренди або 2) зміна компенсації. Перша можлива думка: хоча цілих дев'ять місяців платежі й не будуть сплачуватися, але згодом сприятимуть збільшенню майбутніх платежів, що фактично свідчить про незмінність компенсації в цілому за договором оренди (лише про зсув компенсації в часі). Однак не забуваймо про вартість грошей у часі: сплачені сьогодні 164 тис. грн за договором — це не ті самі 164 тис. грн, що будуть сплачені через рік. Тому навіть у разі обґрунтування відсутності модифікації є важливий нюанс — простежити, які платежі переносяться в категорію довгострокових і свідчать про необхідність визнати елемент фінансування — дисконт у доходах періоду — з подальшою його амортизацією на фінансові витрати (подібну ситуацію ми описали у «Практиці МСФЗ», [№ 1/2021](#), аналізуючи карантинні поступки та застосування спрощення, дозволеного параграфом 46А [МСФЗ 16](#)). Наголошуємо, що у згаданій публікації ми обґрунтовували метод змінних платежів саме з урахуванням дозволених спрощень,

пов'язаних із covid-19. Натомість в аналізованій наразі ситуації вважаємо, що відображення пролонгації оплат через змінні орендні платежі буде актуальним за умови, що базовим договором передбачено можливість перенести платежі поза визначеним графіком. Водночас, якщо такого пункту немає, більш доцільною вважаємо модифікацію договору з урахуванням нових умов щодо компенсації. Розглянемо вплив модифікації на облік орендаря (табл. 8, табл. 9).

Таблиця 8. Графік розподілення фінансових витрат після модифікації

Дисконтована вартість платежів	№ з/п	Дата	Сума зобов'язання з оренди на початок періоду	Орендний платіж за період за договором, грн/міс.	Фінансові витрати	Погашення зобов'язання	Модифікація	Сума зобов'язання з оренди на кінець періоду
1	2	3	4	5	6 = (4 - 5) × i	7 = 5 - 6	8 = 1 - 4 + 7	9 = 4 - 7
984 290,36	Початок оренди	01.01.2021						
	1	31.03.2021	1 654 070	164 000	49 619	114 381		1 539 689
	2	30.06.2021	1 539 689	164 000	45 810	118 190		1 421 499
	3	30.09.2021	1 421 499	164 000	41 874	122 126		1 299 373
	4	31.12.2021	1 299 373	164 000	37 807	126 193		1 173 180
	5	31.03.2022	1 173 180	164 000	33 605	130 395	(58 495)	984 290
—	6	30.06.2022	984 290	—	32 776	(32 776)		1 017 067
—	7	30.09.2022	1 017 067	—	33 868	(33 868)		1 050 935
—	8	31.12.2022	1 050 935	—	34 996	(34 996)		1 085 930
148 650,10	9	31.03.2023	1 085 930	164 000	30 700	133 300		952 630
287 719,30	10	30.06.2023	952 630	328 000	20 800	307 200		645 430
278 447,15	11	30.09.2023	645 430	328 000	10 570	317 430		328 000
269 473,81	12	31.12.2023	328 000	328 000	0	328 000		—
Дисконтуємо ті платежі, що залишилися станом на кінець I кварталу 2022 року, з урахуванням перенесення оплати на майбутнє: отримуємо нову поточну вартість — 948 290,36 грн. Суму зобов'язання на кінець I кварталу 2022 року доводимо саме до цієї суми (коригувальна сума — колонка 8); далі всі розрахунки проводимо саме на основі отриманого зобов'язання.								

Таблиця 9. Амортизація активу з права користування після модифікації

№ з/п	Дата	Строк використання	Первісна вартість	Переоцінка	Амортизація	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1	2	3	4	5	6	7 = 4 - 6	8
	01.01.2021		1 654 070				
1	31.03.2021	12	1 654 070		137 839	137 839	1 516 231

2	30.06.2021	11	1 654 070		137 839	275 678	1 378 392
3	30.09.2021	10	1 654 070		137 839	413 518	1 240 553
4	31.12.2021	9	1 654 070		137 839	551 357	1 102 714
5	31.03.2022	8	1 654 070	(58 495)	137 839	689 196	964 874
6	30.06.2022	7	1 595 576		129 483	818 679	776 897
7	30.09.2022	6	1 595 576		129 483	948 162	647 414
8	31.12.2022	5	1 595 576		129 483	1 077 644	517 931
9	31.03.2023	4	1 595 576		129 483	1 207 127	388 448
10	30.06.2023	3	1 595 576		129 483	1 336 610	258 966
11	30.09.2023	2	1 595 576		129 483	1 466 093	129 483
12	31.12.2023	1	1 595 576		129 483	1 595 576	—

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5	31.03.2022	1 173 180	164 000	33 605	130 395	1 042 785	—	566 470	164 000
6	30.06.2022	1 042 785	164 000	29 263	134 737	908 048	—	585 333	164 000
7	30.09.2022	908 048	164 000	24 776	139 224	768 825	—	604 825	164 000
8	31.12.2022	768 825	164 000	20 140	143 860	624 965	(100 000)	624 965	64 000

У бухгалтерському обліку матимемо проведення в IV кварталі 2022 року:

Дт 614 «Поточна заборгованість з оренди» 100 000

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності» 100 000

Надміру перерахована сума може бути компенсована меншою сумою сплати на початку I кварталу 2023 року:

Дт 614 «Поточна заборгованість з оренди» 64 000

Кт 615 «Чергові розрахунки з оренди» 64 000

На підтримку рішення щодо змінних орендних платежів, а не модифікації у випадку ретроспективної знижки звернемося до позиції орендодавця з метою використати принцип аналогії для орендаря.

Так, у вересні 2022 року Комітет з інтерпретації МСФЗ остаточно ухвалив рішення щодо питання прощення орендодавцем орендних платежів (застосування [МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»](#) та [МСФЗ 16](#)). На засіданні в жовтні 2022 року Рада з МСБО не заперечувала проти ухваленого Комітетом рішення. Щодо передісторії, то нагадаємо: ще в березні 2022 року Комітет отримав запит щодо застосування орендодавцем [МСФЗ 9](#) та [МСФЗ 16](#) до конкретного договору оренди, а саме коли договір змінюється виключно в частині прощення орендодавцем орендних платежів за погодження з орендарем, а до дати надання такої пільги орендодавець застосовував [МСФЗ 9](#) у частині резерву ОКЗ за дебіторською заборгованістю з операційної оренди.

Комітет дійшов такого рішення в зазначеній ситуації, апелюючи положеннями [МСФЗ 9](#) та [МСФЗ 16](#):

- 1) орендодавець припиняє визнання дебіторської заборгованості за операційною орендою, застосовуючи [МСФЗ 9](#) (у т. ч. перегляд ОКЗ), з визнанням результату через прибутки / збитки (відповідно до параграфа 2.1 (б.і) [МСФЗ 9](#) зазначений стандарт застосовується до дебіторської заборгованості за операційною орендою, яку визнав орендодавець, у контексті припинення визнання згідно з параграфом 3.2.3) — по суті, йдеться про ретроспективну знижку, яку ми аналізували з позиції орендаря, відмінність у тому, що тут аналізується позиція орендодавця, але головне для нас — модифікація не згадується;
- 2) якщо ж прощення стосується платежів, за якими дебіторська заборгованість ще не визнана (як і дохід від операційної оренди), то маємо справу з модифікацією договору відповідно до параграфа 87 [МСФЗ 16](#): «орендодавець обліковує модифікацію операційної оренди як нову оренду з дати набрання чинності модифікацією».

Отже, в орендодавця факт наданої ретроспективної знижки (вже після нарахування доходу від оренди) потребує припинення визнання суми дебіторської заборгованості, якої стосувалася знижка, та визнаного доходу в періоді ухвалення рішення про знижку (по суті, йдеться про визнання витрат). Натомість, якби знижка була надана до моменту визнання дебіторської заборгованості та доходу, актуальною була б модифікація договору.