

Орендні поступки під кутом зору змінних платежів

Уже більш ніж півтора року український бізнес живе в умовах повномасштабного вторгнення. Зберігати діяльність і робочі місця, допомагати збройним силам, налагоджувати співпрацю з партнерами, постійно адаптувати управління та виробництво під щораз нові виклики — завдань чимало.

І поруч із цим ще слід не забувати про якісну фінансову звітність, яка має враховувати зміни в умовах здійснення господарських операцій, зокрема у зв'язку з воєнним фактором.

Окремі питання обліку та звітування під час війни вже усталено чинною практикою, натомість є і такі, що все ще викликають дискусії. Одне з них — звітна природа та техніка відображення поступок з оренди.

Як бухгалтеру сформулювати професійне судження в умовах відсутності змін до стандартів? Розберімося.



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, заступниця керівника Комітету з фінансів ФПБАУ

Щодо позиції професійних організацій

Оскільки вплив війни всеохопний, але стосується більшою мірою лише нашої країни, то годі сподіватися на висловлення позиції з боку розробників МСФЗ щодо проблемних питань, як це було, наприклад, за карантинних форс-мажорів. Ми згодні, що в третьому тисячолітті війна — надто неприродний чинник, щоби підлаштовувати під неї стандарти звітування. Тому актуалізується звичний алгоритм [МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»](#): якщо не знаходимо відповіді на конкретне питання в конкретному стандарті, то:

- 1) звертаємося до МСФЗ, що містить пов'язані питання;
- 2) звертаємося до Концептуальної основи;
- 3) звертаємося до положень інших органів, що пов'язані зі стандартами;
- 4) аналізуємо галузеві практики тощо.

В Україні чільне місце в наведеному ланцюзі посідає звернення до думки професійних організацій. Наприкінці вересня 2023 року Правління ФПБАУ погодило [позицію № 12](#) «Відображення поступок у договорах оренди в умовах воєнного стану». Ключове питання таке: *чи відповідає вимогам МСФЗ підхід, за яким компанія-орендар відображає отримані в умовах воєнного стану відповідно до додаткових угод поступки через прибутки-збитки?*

Одразу зазначимо, що в цій публікації, як і в позиції ФПБАУ, ми свідомо не використовуємо більш звичний для нашої практики термін «знижка», натомість оперуємо категорією «поступка». По-перше, зазначений термін ширший, тому повноцінно покриває можливі «подарунки» з боку орендодавця. По-друге, в українському перекладі міжнародних стандартів у пов'язаних питаннях також фігурує поняття «поступка» (як безпосередньо в [МСФЗ 16 «Оренда»](#), так і в суміжному документі-доповненні «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією covid-19»).

Повернімося ж до ключової думки позиції. Вона така: *припустиме застосування обох підходів (змінні орендні платежі та модифікація) до відображення орендних поступок у період дії воєнного стану в Україні.*

Важливо, що позиція дає відповідь на популярне серед практиків запитання: чи може бути обґрунтований підхід змінних орендних платежів? Може з погляду залежності змінних платежів від змін ринкових орендних ставок та в умовах масового зниження орендних ставок на нерухомість у багатьох регіонах країни у 2022 році. Детальніше ознайомитися з аргументами можна нижче.

Наразі ж пропонуємо зануритись у ситуацію, за якої компанії обирають підхід змінних орендних платежів.

Щодо суті змінних орендних платежів

Відповідно до [МСФЗ 16](#), «змінні орендні платежі (variable lease payments) — це частка платежів, здійснених орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди, яка змінюється внаслідок **зміни фактів або обставин**, що відбуваються після дати початку оренди, окрім плину часу» (додаток А до [МСФЗ 16](#)).

У контексті воєнних поступок маємо справу саме зі зміною фактів та обставин, які відбулися після початку строку оренди. Тому попередньо маємо кореляцію між поняттями «орендні поступки» — «змінні орендні платежі».

Щодо способів відображення змінних платежів, то стандартом визначено 2 основні напрями:

1. Відповідно до параграфів 27, 28 [МСФЗ 16](#), змінні платежі включають до первісної вартості орендного зобов'язання, якщо такі платежі залежать від індексу чи ставки (первісна оцінка з використанням такого індексу чи ставки — рис. 1).
2. Відповідно до параграфа 38 [МСФЗ 16](#), змінні платежі визнають у прибутку або збитку в тому періоді, у якому сталася подія чи умови, які спричинили здійснення таких платежів (за умови, що вони не включені в оцінку орендного зобов'язання та в балансову вартість певного активу за іншим МСФЗ).

Щодо залежності від індексу чи ставки, то в тексті [МСФЗ 16](#) наведено такі приклади, як індекс споживчих цін, еталонна ставка відсотка (зверніть увагу, що реформа еталонної ставки в офіційному перекладі [МСФЗ 16](#) не врахована), зміни ринкових орендних ставок. Також поширеними є ситуації зі змінами внаслідок різних курсів іноземних валют (але уважно: тут ситуація на стику стандартів — враховувати вимоги [МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»](#)), індексації вартості базових активів, комбінації кількох змінних складових.



Рис. 1. Змінні орендні платежі у складі орендного зобов'язання

Приклад 1

Компанія має декілька договорів оренди, проаналізуємо їх щодо наявності змінного платежу.

1. Оренда приміщення складу строком на 4 роки зі щомісячним платежем 100 тис. грн, що відповідає 2,4 тис. євро за курсом НБУ на дату укладання договору. Якщо на дату складання рахунку за черговий місяць офіційний курс гривні перевищить 42 грн за 1 євро, застосовують поточний курс на дату рахунку.

Базовий платіж 100 тис. грн є фіксованим платежем. Своєю чергою, можливість збільшити орендну плату, якщо станеться підвищення курсу більш ніж 42 грн за 1 євро, — змінний компонент.

- Оренда приміщення магазину строком на 3 роки зі щомісячним платежем 30 тис. грн + 2 % обсягу продажів за попередній місяць.

Базовий платіж 30 тис. грн є фіксованим платежем. А от відсоток обсягу продажів за попередній місяць — змінний компонент угоди.

- Оренда обладнання строком на 5 років зі щомісячним платежем 55 тис. грн. Починаючи з другого року дії договору орендну плату коригують на індекс інфляції за попередній рік.

Базовий платіж 55 тис. грн є фіксованим платежем. Індекс інфляції відповідає прикладу [МСФЗ 16](#) щодо змінних орендних платежів (параграф 28 [МСФЗ 16](#)). Однак з урахуванням того, що проіндексовані платежі неминучі, вони часто прирівнюються до по суті фіксованих платежів.

На сьогодні популярною є ситуація превалювання у структурі орендних платежів змінної частини, ба навіть за повної відсутності фіксованої. Найчастіше це стосується роздрібних продажів і залежності суми орендної плати від виручки. За таких умов на дату початку дії договору орендар оцінює орендне зобов'язання за нульовою вартістю, а в періодах визнає змінні орендні платежі за правилами параграфу 38 [МСФЗ 16](#). Своєю чергою, актив із права користування визначаємо за базовим підходом (за умови нульового орендного зобов'язання маємо справу з іншими складовими: передплата на дату початку оренди, будь-які первісно здійснені витрати на актив, витрати під вибуття активу).

Зверніть увагу, що поширеною помилкою на практиці в процесі укладання договорів оренди є неправильне тлумачення плати за обслуговування та комунальних платежів як змінної орендної плати.

Приклад 2 (витяг із договору оренди)

«Крім оплати Постійної орендної плати за користування Майном за цим Договором, Орендар сплачує Орендодавцеві Змінну орендну плату за користування Майном за цим Договором, яка складається із суми вартості витрат Орендодавця, пов'язаних із забезпеченням Майна електричною енергією, водопостачанням та водовідведенням, гарячим водопостачанням, опаленням».

Комунальні платежі за своєю природою не є частиною орендної плати. Це компенсаційні платежі, зобов'язання за якими визнають окремо від орендного зобов'язання за [МСФЗ 16](#), хоча й відносять до витрат періоду на ті самі рахунки витрат, що й змінну частину оренди відповідно до цільового використання орендованих активів.

Отже, аналіз суті платежів актуальний як на етапі укладання договору для правильної ідентифікації суті орендних платежів, так і під час первісного / подальшого оцінювання. Особливо в умовах форс-мажорних орендних поступок.

Щодо відображення поступок з оренди як змінних орендних платежів

Розглянемо алгоритм аналізу конкретної ситуації з орендними поступками щодо можливості застосувати змінні орендні платежі.

Приклад 3

ТОВ «Нік» отримало в оренду від ТОВ «Буд» складське приміщення терміном на 3 роки (з 1 січня 2022 року по 31 грудня 2024 року). Річна орендна ставка — 13,4 %. Орендна плата становить 50 тис. грн. Строки оплати — щомісячно, авансом до 5-го числа відповідного місяця. У зв'язку з початком повномасштабного вторгнення РФ на територію України орендодавець надав згоду на знижку протягом періоду дії воєнного стану, однак без фіксованого її розміру. Суму знижки визначають з урахуванням економіко-політичної ситуації в країні, фактичного використання приміщення та інших пов'язаних чинників. Орендаря про суму знижки інформують через виставлення рахунку на початку відповідного місяця.

Аргументування змінних орендних платежів:

- Зазначена поступка не була б актуальною без **змін фактів та обставин** (невоєнні реалії здійснення господарської діяльності змінилися на форс-мажор у формі воєнних дій і тривалого запровадження режиму воєнного стану), зокрема є вплив і загальної тенденції зменшення орендних ставок.
- Поступка стосується періоду в межах дії воєнного стану. Інших змін, крім «плаваючої» орендної плати, не передбачено.
- Є суттєва невизначеність розміру орендної плати в конкретному місяці (суб'єктивізм із боку орендодавця, але з урахуванням ринкових чинників).

З огляду на зазначене визнаємо вплив поступки в тому періоді, у якому сталася подія, що спричинила здійснення таких платежів (конкретний місяць виставлення рахунку).

На рис. 2 визначено ключові параметри договору оренди, які залишаються актуальними і в умовах застосування орендних поступок.

№ з/п	Дата	Строк вико- рис- тання	Первісна вартість	Перео- цінка	Амортизація	Нако- пичена амортизація	Балансова вартість
	01.01.2022		1 491 971				
1	31.01.2022	36	1 491 971		41 444	41 444	1 450 527
2	28.02.2022	35	1 491 971		41 444	82 887	1 409 084
3	31.03.2022	34	1 491 971		41 444	124 331	1 367 640
4	30.04.2022	33	1 491 971		41 444	165 775	1 326 196
5	31.05.2022	32	1 491 971		41 444	207 218	1 284 753
6	30.06.2022	31	1 491 971		41 444	248 662	1 243 309
7	31.07.2022	30	1 491 971		41 444	290 105	1 201 866
8	31.08.2022	29	1 491 971		41 444	331 549	1 160 422
9	30.09.2022	28	1 491 971		41 444	372 993	1 118 978
10	31.10.2022	27	1 491 971		41 444	414 436	1 077 535
11	30.11.2022	26	1 491 971		41 444	455 880	1 036 091
12	31.12.2022	25	1 491 971		41 444	497 324	994 647
13	31.01.2023	24	1 491 971		41 444	538 767	953 204
14	28.02.2023	23	1 491 971		41 444	580 211	911 760
15	31.03.2023	22	1 491 971		41 444	621 655	870 316
16	30.04.2023	21	1 491 971		41 444	663 098	828 873
17	31.05.2023	20	1 491 971		41 444	704 542	787 429
18	30.06.2023	19	1 491 971		41 444	745 986	745 986
19	31.07.2023	18	1 491 971		41 444	787 429	704 542
20	31.08.2023	17	1 491 971		41 444	828 873	663 098
21	30.09.2023	16	1 491 971		41 444	870 316	621 655
22	31.10.2023	15	1 491 971		41 444	911 760	580 211
23	30.11.2023	14	1 491 971		41 444	953 204	538 767
24	31.12.2023	13	1 491 971		41 444	994 647	497 324
25	31.01.2024	12	1 491 971		41 444	1 036 091	455 880

26	29.02.2024	11	1 491 971		41 444	1 077 535	414 436
27	31.03.2024	10	1 491 971		41 444	1 118 978	372 993
28	30.04.2024	9	1 491 971		41 444	1 160 422	331 549
29	31.05.2024	8	1 491 971		41 444	1 201 866	290 105
30	30.06.2024	7	1 491 971		41 444	1 243 309	248 662
31	31.07.2024	6	1 491 971		41 444	1 284 753	207 218
32	31.08.2024	5	1 491 971		41 444	1 326 196	165 775
33	30.09.2024	4	1 491 971		41 444	1 367 640	124 331
34	31.10.2024	3	1 491 971		41 444	1 409 084	82 887
35	30.11.2024	2	1 491 971		41 444	1 450 527	41 444
36	31.12.2024	1	1 491 971		41 444	1 491 971	—

Розглянемо відображення орендної поступки за умов змінних платежів на рахунках бухгалтерського обліку на прикладі листопада 2023 року (табл. 3)

Таблиця 3. Відображення орендних операцій у листопаді 2023 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Визнано витрати на амортизацію	93	138	41 444
2	Нараховано фінансові витрати на зобов'язання з оренди	953	614	6 721
3	Сплачено чергові орендні платежі	615	311	45 000
4	Отримано акти з оренди	614	615	50 000
5	Відображено змінний орендний платіж	615	719	5 000
6	Виділено поточну частину зобов'язань	530	614	49 448

На кінець листопада маємо за залишками договору оренди:

- актив з права користування балансовою вартістю 538 767 грн;
- довгострокове зобов'язання з оренди в сумі 50 000 грн;
- поточне зобов'язання з оренди — 558 628 грн.

Крім того, протягом 11 місяців 2023 року:

- в інших доходах було визнано змінну орендну компоненту в сумі 64 500 грн;
- у витратах на збут було визнано 455 880 грн амортизації активу з права користування;
- у фінансових витратах було визнано 99 369 грн.

Таким чином, поступки з оренди, пов'язані з воєнним чинником, можуть бути відображені через прибутки / збитки за умови відповідності визначенню змінних орендних платежів. Однак кожна конкретна ситуація потребує індивідуального аналізу щодо кореляції поступок із природою змінних платежів. За умов, коли поступка не пов'язана зі зміною орендних ставок, має «невоєнну» природу, цілком доцільним буде

застосування модифікації до договору оренди з відповідними перерахунками орендного зобов'язання та активу з права користування.

№ 11, 2023 (с. 34)