

Орендні пролонгації за МСФЗ

Особливістю орендних відносин є висока ймовірність їх продовження на нові періоди. І зазвичай такі зміни розцінюють як пролонгації.

Однак чи завжди буде модифікація згідно з [МСФЗ 16 «Оренда»](#)?

А якщо й буде, то якого типу?

Єдиних правил у цьому питанні немає. Натомість мають значення професійне судження, плани керівництва та облікова політика.



**Сергій Рогозний, аудитор, консультант з МСФЗ,
засновник консалтингової компанії «МІК «Старт»»**



**Олена Дядюн, PhD, сертифікована бухгалтерка IFA, IPFM,
виконавча директорка консалтингової компанії «МІК «Старт»»,
заступниця керівника Комітету з фінансів та бюджету ФПБАУ**

Визначення оренди та її строку

[МСФЗ 16](#) визначає оренду як «договір, або частину договору, що передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію». Тобто тривалість договору — одна з його визначальних рис і категорія, яка безпосередньо впливає на оцінку об'єктів обліку.

Однак у визначенні строку оренди годі й шукати прив'язки до передбаченого договором строку. Посудіть самі (додаток А до [МСФЗ 16](#)):



«Строк оренди (lease term) — невідомий період, протягом якого орендар має право використовувати базовий актив, а також обидва такі строки:

- (а) періоди, які охоплює можливість продовження оренди, якщо орендар є обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; та
- (б) періоди, які охоплює можливість припинити оренду, якщо орендар обґрунтовано упевнений у тому, що він не реалізує таку можливість».

Ба більше, визначаючи строк оренди та оцінюючи тривалість невідомого періоду оренди, сторона

договору оренди застосовує визначення оренди та встановлює період, протягом якого договір **забезпечений правовою санкцією**. І якщо щонайменше одна зі сторін має право припинити дію оренди без дозволу іншої сторони, навіть заплативши незначний штраф, оренда не є забезпеченою правовою санкцією (параграф Б34 [МСФЗ 16](#)).

Отже, ми не маємо сліпо покладатися на договірні строки, а натомість повинні застосовувати професійне судження, керуючись параграфами 18–21 і Б34–Б41 [МСФЗ 16](#), положеннями договору щодо можливості пролонгації чи дострокового припинення та планами керівництва компанії скористатись тим чи іншим правом.

Ну а на практиці більшість національних компаній-орендарів для цілей розрахунку орендних активів і зобов'язань (або уникнення такого розрахунку) таки орієнтуються на строки, прямо зазначені в договорі.

А будь-які зміни договірних строків орендарі сприймають як модифікацію (крім тих рідкісних випадків, коли під час первісного визнання орендних договорів такі зміни вже були передбачені).

Бухгалтери орендодавців цими проблемами не переймаються. Тому що у випадку фінансової оренди їх більше хвилює відшкодування переданих активів із процентами, і що швидше, то краще. А в разі операційної оренди — звести до мінімуму простої та не продешевити.

Тому розглянемо кілька ситуацій із пролонгаціями операційної оренди, які базуються саме на нашому національному досвіді документування майна в оренді.

Типи пролонгацій-модифікацій

Відповідно до [МСФЗ 16](#) зміна обсягу оренди або компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди, вважається **модифікацією**. І зміна (скорочення чи продовження) строку оренди наведена як одна з можливих підстав модифікації.

Загалом кажучи, більшість договорів оренди передбачає якщо не автоматичну пролонгацію, то переважне право орендаря продовжити оренду. Яке ще й захищене юридично (ст. 777 [ЦКУ](#)).

Тому на паперові додаткові угоди орієнтуватися потреби немає, якщо автоматичне продовження оренди впливає з умов договору. Це радше традиційне заспокоїливе для бізнесмена та його бухгалтера.

Отже, і ми не будемо далеко відходити від традицій: є додаткова угода — вважаємо, що є і модифікація.

[МСФЗ 16](#) визнає два типи модифікацій:

- ті, що спричиняють виникнення по суті **нового орендного договору** (назовемо їх **модифікаціями 1-го типу**);
- ті, які стосуються **зміни** взаємних прав та обов'язків **у межах чинного договору (модифікації 2-го типу)**.

Для визнання модифікації як окремої оренди згідно з параграфом 44 [МСФЗ 16](#) потрібне дотримання таких умов:

1. *Модифікація розширює сферу дії оренди, додаючи право на використання одного або більшої кількості базових активів.*
2. *Компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з окремо взятою ціною розширення сфери дії оренди та відповідними коригуваннями такої окремо взятої ціни для відображення обставин конкретного договору.*

Також модифікація 1-го типу виникає в разі пролонгації короткотермінової оренди, до якої застосовували передбачені параграфами 5 і 6 [МСФЗ 16](#) спрощення.

Стосовно модифікації 2-го типу, то на дату погодження змін орендар:

- а) *розподіляє компенсацію, зазначену в модифікованому договорі, застосовуючи параграфи 13–16 [МСФЗ 16](#);*
- б) *визначає строк модифікованої оренди, застосовуючи параграфи 18–19; та*
- в) *переоцінює орендне зобов'язання, дисконтуючи переглянуті орендні платежі.*

У разі модифікації застосовують **переглянуту ставку дисконту**, крім випадків, передбачених параграфом 42 [МСФЗ 16](#), коли змінилися майбутні орендні платежі внаслідок зміни індексу або ставки, які були використані для визначення таких платежів.

При цьому згідно з параграфом 46 [МСФЗ 16](#) стосовно такої модифікації оренди орендар обліковує переоцінку орендного зобов'язання шляхом:

- а) зменшення балансової вартості активу з права користування (АПК) для відображення часткового або повного припинення оренди для модифікацій, які зменшують сферу дії оренди. Орендар визнає в прибутку або збитку будь-який прибуток або збиток, пов'язаний із частковим або повним припиненням такої оренди;
- б) відповідного коригування АПК для всіх інших модифікацій оренди.

«Обліково-політичні» аспекти

Зазначені вище положення стандарту мають певний «люфт для маневру». Однак, щоб у бухгалтера не боліла голова, цей люфт варто врегулювати, розписавши всі важливі питання в корпоративному положенні про облікову політику.

Такими питаннями є:

- можливість застосовувати чи не застосовувати спрощення для короткострокових договорів та продовжити їх на наступний короткий термін;
- вартісні критерії визнання базового орендованого активу малоцінним;
- врахування змін у майбутніх платежах, що є наслідком індексації орендної плати, або одержаних тимчасових знижок;
- джерела й часові проміжки для визначення ставок дисконтування;
- випадки, за яких можна залишити стару ставку дисконтування в разі зміни орендних платежів;
- врахування початкових і майбутніх витрат, пов'язаних із виконанням договору оренди або поліпшенням орендованого майна тощо.

Розглянемо, як вплине на ситуацію опрацювання лише першого з облікових аспектів, зокрема якщо компанія-орендар скористалася спрощенням, передбаченим пунктом «а» параграфа 5 [МСФЗ 16](#), і не визнавала в балансі АПК та продисконтовані орендні зобов'язання (ОрЗ).

Приклад 1

Договір оренди приміщення було укладено на 12 місяців, з 01.04.2025 по 31.03.2026.
30.09.2025 підписано додаткову угоду про пролонгацію договору до 31.12.2026.

Рішення

Керуючись параграфом 7 [МСФЗ 16](#), компанія-орендар має визнати продисконтовану суму майбутніх орендних платежів як орендне зобов'язання станом на дату модифікації (30.09.2025) у кореспонденції з орендним активом: Дт «АПК» Кт «ОрЗ».

Орендне зобов'язання рахуємо на новий залишковий період — 15 місяців від жовтня 2025 року до грудня 2026 року.

Це буде модифікація 1-го типу.

Розглянемо аналогічний приклад, тільки компанія-орендар не передбачила у власній обліковій політиці застосовування будь-якого спрощення для короткої оренди.

Приклад 2

Умови такі самі, як у прикладі 1 (див. вище).

Рішення

Компанія має розрахувати продисконтовану суму майбутніх орендних платежів за 12 місяців як орендне зобов'язання. І зробити це станом на дату початку оренди, визнавши одночасно орендний актив. А на дату модифікації перерахувати зобов'язання на залишкові 15 місяців. Різницю віднести на орендні активи: Дт «АПК» Кт «ОрЗ».

Це вже буде модифікація 2-го типу.

Якщо ж сторони домовилися про довгострокову оренду й орендар пристосував приміщення під власний бізнес (наприклад, облаштував його під відділення свого банку чи під аптеку), але з певних фіскальних чи бюрократичних причин уклали однорічний контракт, то компанія-орендар просто зобов'язана вийти за часові межі договору.

Приклад 3

Умови такі самі, як у прикладі 1 (див. вище).

Рішення

Компанія має розрахувати продисконтовану суму майбутніх орендних платежів як орендне зобов'язання станом на дату початку оренди на майбутні 3–5 років на основі очікувань керівництва компанії. І тоді на дату модифікації (30.09.2025) перераховувати нічого не треба. Хіба що в бік скорочення, якщо плани керівництва чи обставини настільки змінилися.

Тобто в такому разі модифікації не буде взагалі.

Буває так, що в керівництва компанії-орендаря немає впевненості, як складуться справи на новій локації і чи буде потреба в додатковому приміщенні за рік. Тоді рішення щодо пролонгації оренди чи відмови від неї можуть ухвалювати в останні тижні.

Приклад 4

Умови подібні до прикладу 1 (див. вище), тільки додаткову угоду щодо продовження буде підписано 28.02.2026.

Рішення

На дату ухвалення рішення строк чинного договору майже було вичерпано. І навіть якщо продовження буде у формі додаткової угоди, первісний строк буде дообліковано відповідно до раніше застосованої моделі: або як у прикладі 1, або як у прикладі 2. А період оренди після 31.03.2026 будуть розглядати як нову оренду. І за нею ухвалюватимуть нове рішення щодо застосування чи незастосування спрощення на основі актуалізованих обставин. А це нове рішення може відрізнятися від попереднього.

Тут буде модифікація 1-го типу.

Зазначену в прикладі 2 (див. вище) ситуацію обліковуватимуть принципово інакше, якщо пролонгація буде не на рік-півтора, а одразу на 3 чи 5 років.

Приклад 5

Умови та облікова політика подібні до прикладу 2 (див. вище), тільки оренду було продовжено до 31.12.2028.

Рішення

Оскільки відбулося кратне збільшення строку оренди та відповідних показників у балансі, наявні на 30.09.2025 залишки орендних активів та зобов'язань підлягають списанню з визнанням результатів списання в прибутках-збитках періоду. Натомість будуть оприбутковані нові АПК та ОрЗ з огляду на нові умови договору.

Резюме

Ми з вами розглянули ситуації, які були повністю аналогічні або дуже подібні. І не враховували можливої зміни вартісних показників у разі пролонгації, авансових чи гарантійних платежів та інших зазначених витрат. Також ми не брали до уваги податковий статус сторін договору та можливості викупу майна наприкінці договору оренди.

Але навіть вони нам показали, наскільки багатограним може бути облік орендних операцій за [МСФЗ 16](#) і наскільки сильно все залежить від вашої облікової політики, планів керівництва орендаря та орендодавця, а також вашого професійного судження.