

**ACCOUNTING AND FINANCIAL ASPECTS OF LEASE
IN THE CONTEXT OF GLOBAL CHALLENGES**

**ОБЛІКОВО-ФІНАНСОВІ АСПЕКТИ ОРЕНДИ
В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНИХ ВИКЛИКІВ**

Nina Ovsiuk¹

Inna Afanasieva²

Nataliia Zaderaka³

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-268-5-6>

The relevance and timeliness of the research topic confirms the need to form an effective system of accounting for the lease of fixed assets in the context of the global crisis, the decline in the solvency of tenants and changes in national and international regulations governing the procedure for lease transactions and lease payments. The purpose of the study is to identify and analyze the problematic issues of accounting for the lease of fixed assets and their reflection in the financial statements under national and international standards under the influence of the identified global challenges. IFRS 16 provides for the possibility to change lease payments during the lease term. In the event of a material change, the subsequent accounting involves the exercise of judgment and depends on many factors, including whether the change was specified in the original terms of the lease. In addition, changes may occur immediately by amending the lease agreement or indirectly as a result of government measures in response to global challenges. In accordance with IAS 36 “Impairment of Assets”, the focus is on determining the possible impairment of right-of-use assets (for lessees) and property, plant and equipment subject to operating leases

¹ Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor at the Department of Finance, Accounting and Taxation
National Aviation University, Kyiv

² Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at the Department of Finance, Accounting and Taxation
National Aviation University, Kyiv

³ Assistant Professor
Department of Finance, Accounting and Taxation
National Aviation University, Kyiv

(for lessors). And also, on the disclosure in the financial statements of information about the impact of changes in lease payments due to crisis phenomena on the financial position and financial performance of the entity.

Keywords: lease accounting, financial statements, National Accounting Standards, liabilities, IFRS, finance lease, operating lease.

1. Вступ

Сучасний етап розвитку економіки характеризується нестабільністю через непередбачені глобальні кризові явища, які викликані пандемією та її наслідками, а також введенням з 24.02.2022 р. воєнного стану в Україні, тому проблема пошуку фінансових ресурсів для здійснення фінансово-господарської діяльності та погашення орендних зобов'язань набуває особливої актуальності. Адже саме оренда необоротних активів стала ефективним інструментом швидкого оновлення активів за умов низьких ризиків ведення бізнесу.

З середини грудня 2019 року все світове співтовариство зазнало величезного впливу глобальної епідемії коронавірусу, відомої як COVID-19. Пандемія, яка викликана вірусом, вже спричинила тисячі жертв у всьому світі, наклала значні обмеження на соціально-культурне життя населення та кардинально змінила тенденції у світовій економіці. Державні інституції визначили що обставини, які виникли з 24.02.2022 р. в Україні внаслідок військової агресії Російської Федерації (РФ), до їх офіційного закінчення є надзвичайними, невідворотними та об'єктивними обставинами для суб'єктів господарської діяльності, що мають зобов'язання, виконання яких стало неможливим у встановлений термін, внаслідок настання обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

В даний час важко передбачити, які кінцеві людські жертви та економічні втрати понесуть країни. Однак, варто розглянути індивідуальні прогнози економічного розвитку та заходи, обрані урядами провідних країн світу для подолання негативних наслідків пандемії COVID-19 та військової агресії РФ проти України. Це створить реальне бачення можливого перебігу економічних процесів, що безпосередньо вплине на рівень соціально-культурного життя населення та вихід економіки з кризи.

Багато суб'єктів господарювання вже розуміють наслідки цих глобальних викликів, і тому вже розглядають можливості зменшення опе-

раційних витрат та уникнення переplat. Отже, одним із проблемних питань постає можливість здійснення платежів орендаря орендодавцю із застосуванням пільг. Особливої актуальності набули питання сплати орендних зобов'язань на період призупинення господарської діяльності орендарів, а також специфіка використання форс-мажорних обставин як обставин, що звільняють їх від сплати таких платежів.

Вагомий внесок у визначення теоретичних та методичних аспектів орендних операцій та їх облікове відображення зробили вітчизняні науковці: Бондаренко О.М. [1], Вакун О.В., Зарудна Н.Я., Кундеус О.М. [2], Дзюба О.М. [4] та інші.

Значна кількість публікацій пов'язана із дослідженням питань застосування певних міжнародних стандартів, що викликано розширенням кола суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. Проте, більшість наукових публікацій було видано до епідемії коронавірусу та військової агресії РФ проти України, отже подій, що суттєво вплинули на здійснення орендних розрахунків та сприяли введенню у дію ряду нормативних актів як на національному, так і міжнародному рівнях. Тому, питання впливу зазначених глобальних викликів, на здійснення орендних операцій та їх відображення у системі бухгалтерського обліку є недостатньо вивченими, що підтверджує своєчасність та актуальність обраної теми дослідження.

Метою проведеного дослідження є ідентифікація та аналіз проблемних питань обліку оренди основних засобів та відображення їх у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами під впливом окреслених глобальних викликів.

Для досягнення поставленої мети потрібно розкрити низку завдань, що спрямовані на її досягнення:

- охарактеризувати правове регулювання орендних операцій та їх відображення в обліку та звітності;
- уточнити дефініцію «оренда» в юридичному та обліковому ракурсах;
- окреслити види оренди та їх визнання за національними та міжнародними стандартами;
- проаналізувати вплив глобальних викликів на порядок здійснення орендних операцій та їх відображення в системі бухгалтерського обліку;

– надати рекомендації щодо побудови ефективної системи обліку оренди основних засобів за національними та міжнародними обліковими стандартами.

Для вирішення поставлених завдань використовувалися наступні загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: історико-хронологічний аналіз, контент аналіз – при характеристиці нормативно-правового регулювання орендних операцій, морфологічний – для уточнення сутності поняття «оренда», логічного узагальнення – для характеристики кваліфікації оренди, метод системного аналізу – для виявлення особливостей обліку оренди основних засобів в умовах глобальної кризи.

2. Оцінка, визнання, модифікація оренди та відображення у фінансовій звітності орендних операцій

Різноманіття суспільних стосунків передбачає наявність цих операцій майже у всіх сферах людського буття. Розглянемо найбільш суттєві з економічних позицій сфери, враховуючи, що важливою специфічною ознакою орендних операцій є їх нормативно-правове регулювання. По-перше, у Цивільному кодексі України (далі – ЦКУ) термін «оренда» згадується 17 разів та пов'язаний з певними об'єктами та подіями. Зокрема, оренді присвячено главу 58 «Найм (оренда)» у частині договірних відносин, що виникають через оренду (найм) земельних ділянок, житла, транспортних засобів. Поняття «оренда» та «найм» застосовуються у ЦКУ як синоніми, що обумовлено природою цивільних відносин [14].

По-друге, слід зазначити, що 20 разів згадується термін «оренда» у параграфі 5 глави 30 розділу VI Господарського кодексу України (далі – ГКУ). А всього у ГКУ 87 слів мають коріння «оренд». Однак, ГКУ не містить дефініції терміну «оренда», що не принижує значущість цієї операції у діяльності суб'єктів господарювання [3].

По-третє, у Податковому кодексі України (далі – ПКУ) термін «оренда» використовується 219 разів. У ПКУ аналогією терміну «оренда» виступає поняття «користування» [10]. У підпункті 14.1.97 пункту 14.1 статті 14 розділу 1 ПКУ використано 38 слів, які мають коріння «оренд». Зокрема, цей підпункт містить визначення лізингових (орендних) операцій. Стаття 170 розділу IV ПКУ містить 28 згадувань термінів «оренда», «орендодавець», «орендар» та

«суборенда». Все вищеперераховане підтверджує важливість таких операцій у сфері оподаткування.

Перший закон незалежної України, який повністю присвячено лізингу (оренді) став Закон України «Про фінансовий лізинг» (далі – Закон про лізинг) від 16.12.1997 р., врегулював актуальні питання фінансового лізингу. За термін чинності цього Закону було внесено зміни в його положення тільки чотири рази, останні відбулися 04.02.2021 р. Нововведення перш за все актуалізували мету Закону про лізинг, яка полягає у захисті інтересів та прав учасників лізингу, створенні належного конкурентного середовища та гармонізації національного законодавства із законодавством європейської спільноти та міжнародними стандартами [13].

Наступним законодавчим актом, який повністю присвячено оренді, став Закон України «Про оренду землі» (далі – Закон про оренду) від 06.10.98 р. № 161-XIV, яким врегульовано оренду земель державної та комунальної власності. За період дії Закону про оренду було внесено 40 змін [12]. У спеціалізованому законі дефініції «оренда» та «орендар» згадуються 108 разів. Визначення поняття «оренда» в Законі про землю також не надається.

Порядку розкриття інформації про оренду у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності присвячено наступні стандарти з регулювання питань обліку та фінансової звітності: НП(С)БО 14 «Оренда» [7] та МСФЗ 16 «Оренда» [8].

Протягом періоду, пов'язаного з глобальними викликами, Кабінетом Міністрів України було прийнято наступні нормативні документи, норми яких внесли зміни у порядок регулювання орендних операцій: Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо уточнення порядку передачі в оренду водних об'єктів у комплексі з земельними ділянками» від 04.11.2020 № 963-IX; Розпорядження КМУ «Про вилучення та передачу земельних ділянок в оренду із зміною їх цільового призначення» від 28.12.2020 № 1653; Постанова КМУ «Про внесення змін до Порядку передачі в оренду державного та комунального майна» від 03.02.2021 № 71; Указ Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 64/2022.

Прийняті останнім часом нормативно-правові акти врегулювали орендні операції з об'єктами стратегічного характеру, що було своєчасним в умовах кризових економічних явищ.

Трактування понять «фінансова оренда», «фінансовий лізинг», «операційна оренда», що викладено у Законі про лізинг, МСФЗ 16 та НП(С)БО 14 свідчать, що надані визначення у національному та міжнародному стандартах тотожні, що підтверджує відповідність норм українських стандартів міжнародним (табл. 1).

Таблиця 1

Трактування понять «фінансовий лізинг», «фінансова оренда», «операційна оренда у нормативно-правових документах

Термін	Джерело	Визначення
Фінансовий лізинг	п. 1 ст. 1 Закону «Про фінансовий лізинг» [13]	вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу
Фінансова оренда	НП(С)БО 14 [7]	фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом
	МСФЗ 16 [8]	оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на базовий актив
Операційна оренда	НП(С)БО 14 [7]	оренда інша, ніж фінансова
	МСФЗ 16 [8]	оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив

На наш погляд найбільш актуальним є трактування поняття «фінансова оренда» надане стандартами, які враховують особливості використання та розпорядження орендованими активами.

Слід зазначити, що НП(С)БО 14 [7] також містить умови, за наявності хоча би однієї з яких оренда вважається фінансовою (рис. 1).

Отже, аналіз визначення видів оренди у відповідному НП(С)БО дозволяє виділити основні відмінності між ними:

- у випадку фінансової оренди актив може бути використаний протягом максимальної частини його економічного періоду, а для операційної – на період, менший за період його експлуатації;
- тривалість фінансової оренди довша порівняно з операційною орендою;

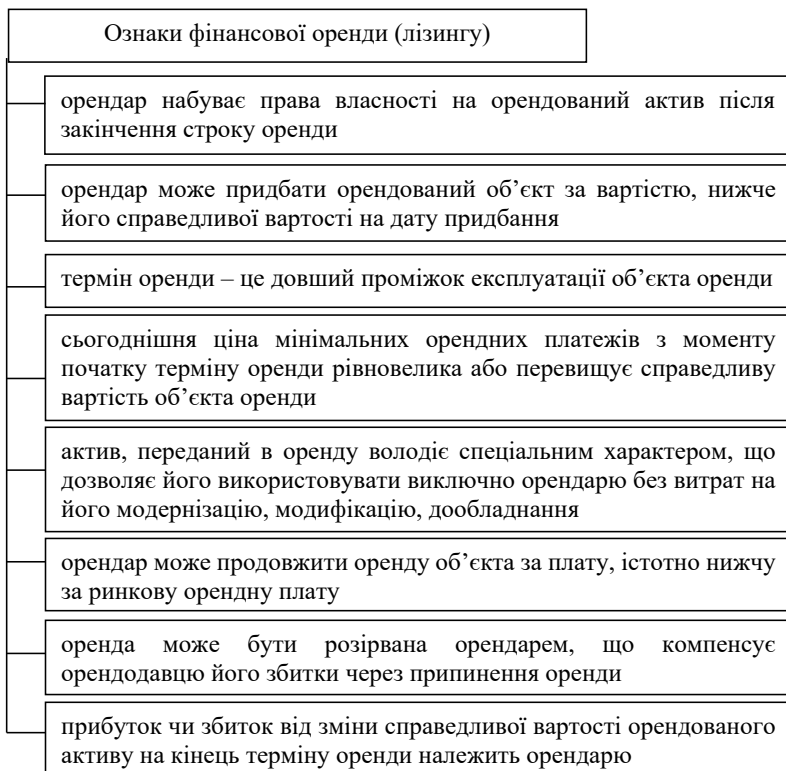


Рис. 1. Ознаки віднесення оренди до фінансової згідно НП(С)БО 14

Джерело: [7]

- витрати на ремонт та обслуговування за фінансовою орендою несе орендар, а за операційною орендою – орендодавець;
- за фінансовою орендою, на відмінну від операційної, всі вигоди та ризики, що пов'язані з використанням об'єкта, передаються орендарю разом з об'єктом;
- у випадку фінансової оренди орендодавець не зберігає на своєму балансі об'єкт та не нараховує амортизацію, за умов операційної оренди актив залишається на балансі орендодавця, який здійснює нарахування амортизації;

– за фінансовою орендою орендар може придбати орендований об'єкт за ціною, меншою за справедливу ринкову вартість, на відмінну від операційної.

В положеннях МСФЗ 16 також містяться наступні види оренди, які не визначають національні стандарти: короткострокова оренда та малоцінна оренда. Характеристика видів оренди, зазначених тільки у міжнародних стандартах представлена у табл. 2.

Таблиця 2

Характеристика видів оренди наявних лише у МСФЗ 16

Вид оренди	Джерело	Характеристика	Примітки
Малоцінна	п. 53-58 МСФЗ 16	оренда, за якою базовий актив є малоцінним, тобто має низьку вартість	МСФЗ не визначає поріг віднесення оренди до малоцінної
Короткострокова	п. 53-58 МСФЗ 16	оренда, строк якої не перевищує 12 місяців. Вибір за короткостроковою орендою приймають за класом базового активу	договір оренди, що містить право на придбання, не може бути визнана короткостроковою орендою

Необхідно зазначити, що у економічній літературі зустрічаються різні підходи до класифікації оренди, що дозволяє розмежувати орендні операції для різних цілей. Розширені класифікації оренди містять ознаки, що характеризують сектор бізнесу, цільове призначення, періодичність здійснення орендних операцій та інше (рис. 2).

Відмітимо, що зважаючи на велику кількість запропонованих напрямів класифікації оренди, для цілей обліку та відображення у звітності достатнім є нормативний підхід. Для суб'єктів господарювання, які складають звітність за національними стандартами базовими видами є фінансова та операційна оренда. Суб'єктам орендних відносин, що орієнтуються на МСФЗ 16 необхідно враховувати й особливості малоцінної та короткострокової оренди, що впливає на оцінку та облік орендних операцій.

Оренда основних засобів, зокрема для використання у декількох пов'язаних операціях, може оформлюватися договорами різної юридичної форми. Рішення щодо операцій з оренди приймають з урахуванням професійного судження та кваліфікації спеціалістів.

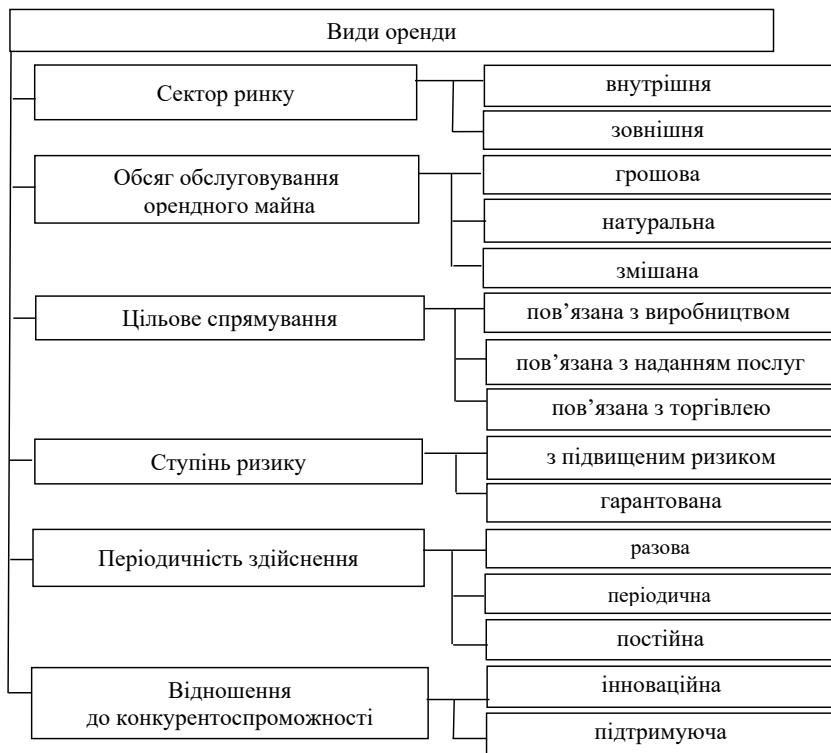


Рис. 2. Класифікація оренди

Джерело: [8; 9]

Важливим моментом у міжнародних стандартах є визнання договору орендним договором. В основу такого підходу лежить економічна сутність оренди, а не юридична форма договору. Таким чином, у бухгалтерському обліку відображають тільки ті орендні операції, які оформлені договорами, що підпадають під вплив МСФЗ 16. Відповідно до п. 9 МСФЗ 16 договір включають до складу договорів оренди за виконання наступних умов: актив має бути ідентифікований; право контролю за активом передано; строк договору визначено договором; передбачено компенсацію за використання активу.

Характеристика критеріїв визнання оренди та пояснення до них подано у табл. 3.

Таблиця 3

Критерії визнання оренди відповідно до МСФЗ 16

Критерії	Пояснення
1. Актив ідентифікований, якщо	
Актив зазначений у договорі або зазначений непрямым чином в момент надання його для використання орендарем	Це відмінний з фізичної точки зору актив або його частина. Потужність або інша частина активу фізично не обкреслена не є ідентифікованим активом (крім випадків коли вона складає всю потужність активу)
У постачальника відсутнє істотне право заміни активу	Істотне право є, якщо одночасно виконуються наступні умови: – постачальник має практичну можливість замінити альтернативні активи протягом строку використання; – постачальник отримує економічну вигоду від реалізації права на заміну активу
2. Є присутньою передача контролю орендареві, якщо він має пава:	
Отримувати практично всі економічні вигоди від використання активу	Економічні вигоди включають основну та побічну продукцію, а також інші економічні вигоди, які можливо реалізувати в результаті комерційної операції (наприклад, передача цього активу в суборенду)
Визначати спосіб використання активу	
3. Встановлений строк оренди	
Період часу може описуватися як в одиницях часу, так і через обсяг використання ідентифікованого активу. Для оцінки обґрунтованої впевненості стосовно строку оренди слід враховувати всі відповідні факти та обставини, які створюють економічний стимул для орендаря продовжити, не подовжувати або припинити дію оренди	
4. Договір на відшкодувальній основі	
Договори позички не відповідають визначенню оренди й до них вимоги МСФЗ 16 не застосовуються	

Джерело: [8]

Протягом останніх років збільшилося коло українських підприємств, які складають звітність за міжнародними стандартами. Введений в дію МСФЗ 16 «Оренда» з 01.01.2019 р. змінив підходи до оцінки та визнання оренди, порядок відображення в обліку та фінансовій звітності орендаря та орендодавця.

Аналіз структури МСФЗ 16 свідчить про те, що в МСФЗ міститься інформація щодо модифікації оцінки та модифікації оренди. Результатами застосування МСФЗ 16 стало відображення в обліку орендаря усіх орендних операцій без виключення, що свідчить про розкриття більш детальної інформації щодо операцій з орендою у фінансовій звітності та аналізу таких операцій з метою їх оцінки. Відповідно до МСФЗ 16 договори оренди відображаються у наступних формах фінансової звітності орендаря:

– у Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображається орендне зобов'язання;

– у Звіті про прибутки та збитки у складі витрат відображають амортизацію активу з права користування та фінансові витрати у вигляді відсотків на залишок орендного зобов'язання.

Схематично порядок відображення орендних операцій у фінансовій звітності орендаря показано на рис. 3.

Введення у дію МСФЗ 16 вплинуло на показники діяльності орендаря у зв'язку зі зміною методологічних підходів до відображення орендних операцій:

– по-перше, відсоткові витрати з використання орендованих активів максимальні на початок періоду, потім вони знижуються через зменшення орендного зобов'язання;

– по-друге, чистий фінансовий результат зростає протягом періоду використання орендованого активу у зв'язку зі зниженням витрат з орендних зобов'язань.

Зважаючи на положення МСФЗ 16 у орендодавця залишилася подвійна модель обліку оренди. Тобто, орендодавець має класифікувати оренду на фінансову і операційну та в залежності від виду оренди відображати вибуття активів з балансу (фінансова оренда), або обліковувати здані в оренду активи на балансі (операційна оренда).

В обліку орендаря відображення орендних операцій залишається з застосуванням фінансової облікової моделі з відображенням права

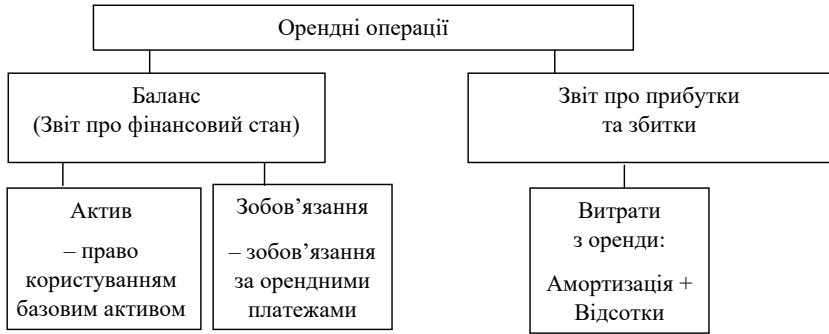


Рис. 3. Порядок відображення орендних операцій у фінансовій звітності орендаря

Джерело: [8; 9]

користування та орендних зобов'язань у сумі дисконтованих майбутніх платежів у Балансі (Звіті про фінансовий стан)». Для складання приміток до фінансової звітності орендарі мають більш обґрунтовано з застосуванням професійних суджень підходити до оцінки орендних операцій та їх модифікації [4].

3. Вплив глобальних викликів на облік орендних операцій

Побудова ефективної системи обліку оренди основних засобів враховує професійне судження та розуміння сутності окремих орендних операцій, тому що тільки зовнішня подібність майнових правових відносин впливає на процес облікового відображення орендних операцій та достовірність показників звітності.

МСФЗ 16 наголошує, що саме ідентифікація об'єкта оренди є ключовим моментом при признанні договору договором оренди. Договір має містити детальну характеристику базового активу. Використання орендованих основних засобів не змінює їх сутності як активів, тобто їх використання у майбутньому принесе економічні вигоди. Науковці підкреслюють, що відображення усіх активів у Балансі забезпечує повну та достовірну інформацією про орендні операції, сприяє ефективному функціонуванню системи бухгалтерського обліку [2].

Для того, щоб принаймні частково пом'якшити негативні наслідки глобальних викликів, законодавча влада України запровадила в березні 2020 року орендні канікули, звільняючи державне та комунальне майно від орендної плати за землю. Комерційні орендодавці також задовольняють потреби орендарів – вони надають розстрочку або пільгові періоди.

Першим кроком, який сприяв частковому пом'якшенню негативного впливу коронавірусу, стали прийняті Радою з МСФЗ зміни до МСФЗ 16 «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «COVID-19» [5].

Наступним кроком в зазначеному напрямку стала Постанова КМУ від 27.05.2022 р. № 634 «Про особливості оренди державного та комунального майна у період воєнного стану» [11].

Бухгалтерський облік орендних поступок за МСФЗ в умовах глобальних викликів базується на модифікації оренди або зміні орендних платежів, що подано на рис. 4.

Багато орендарів, які опинились у важкій ситуації внаслідок кризових явищ, намагаються отримати поступки від орендодавців. Такі поступки можуть приймати різні форми: одноразове зниження або звільнення від орендної плати, відстрочка або пільговий період для орендних платежів.

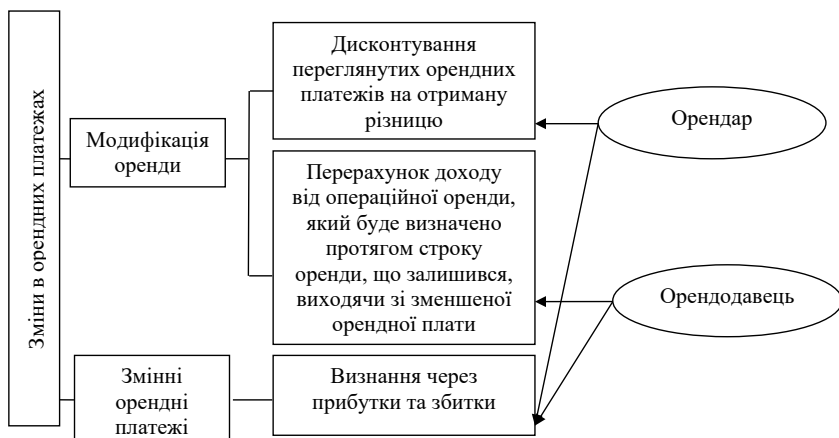


Рис. 4. Порядок обліку пільг з оренди

Джерело: [8]

МСФЗ 16 містить вказівки щодо того, як враховувати зміни в орендних платежах [5], що відбуваються протягом строку дії договору оренди. Передача оренди, як правило, відповідає визначенню модифікації оренди, якщо це не передбачено початковими умовами договору оренди. Оригінальна версія МСФЗ16 [8] зобов'язує розглядати кожен договір оренди окремо з тим, щоб з'ясувати, чи є зміна його умов модифікацією оренди. В разі такої зміни, орендар повинен буде переоцінити орендне зобов'язання на дату такої зміни за допомогою скоригованої ставки дисконтування та скоригувати первісну вартість активу з права користування.

Однак, експерти з МСФЗ припускають, що прийняття всіх цих вимог МСФЗ 16 щодо великої кількості договорів оренди під час кризових явищ, буде обтяжливим завданням. Відповідно було вирішено включити до МСФЗ 16 практичне спрощення, а саме: орендарям не потрібно розглядати послаблення з оренди як модифікацію, якщо ці послаблення є прямим наслідком коронавірусної хвороби і відповідають певним умовам [5].

При застосуванні МСФЗ 16 [8] в умовах поточної пандемії, всі зміни в орендних платежах трактуються однаково, незалежно від їх характеру. Відповідні зміни можуть бути спричинені урядовими діями у відповідь на пандемію коронавірусу. А державне втручання за основними умовами оренди можна віднести до форс-мажорних обставин.

Відповідно до МСФЗ 16 [6], модифікація оренди – це зміна розміру оренди або компенсації за оренду, яка не входила до початкових умов договору оренди.

Охарактеризуємо можливі зміни:

1) розміру оренди. В першу чергу з'ясовують, чи відбулися зміни в правах користування, наданих орендарю за договором оренди. Такі зміни розміру оренди включають додаткове пояснення / припинення права користування одним або декількома базовими активами, а також продовження / скорочення строку оренди. У такому випадку просто звільнення або зменшення орендної плати не є зміною розміру оренди;

2) компенсації за оренду, що зважають на загальний вплив будь-яких змін в орендних платежах. Наприклад, якщо орендар не здійснює орендні платежі протягом трьох місяців, але вони можуть бути відповідно збільшені у наступні періоди, договір оренди залишається незмінним. У цьому випадку компенсація за оренду не змінюється.

Але в тому разі, коли ні розмір оренди, ні компенсація не змінилися, то й модифікації оренди не відбувається. Однак, коли зміни відбулися, визначають, чи були ці зміни викладені в первісних умовах договору оренди. З цією метою орендар не тільки оцінює умови договору, але також повинен враховувати всі відповідні факти та обставини.

Отже, карантинні обмеження, накладені урядом, можуть юридично вважатись форс-мажорними обставинами, як зазначено в початкових умовах договору. Тоді, зміни в орендних платежах, що виникають внаслідок застережень, є частиною початкових умов договору оренди. Навіть якщо раніше їх вплив не очікувався через таку подію, як пандемія COVID-19. Таким чином, якщо форс-мажор спочатку передбачався в договорі, то для цілей МСФЗ 16 послаблення не вважається модифікацією оренди.

Зміни, що вносяться до МСФЗ 16 [8] дозволяють орендарю використовувати спрощений практичний прийом для поступок з оренди, якщо вони виникають як прямий наслідок кризових явищ. Після прийняття орендних поступок, орендар має право не застосовувати правила обліку модифікації оренди. Однак, орендар зможе скористатися таким звільненням від модифікації в разі, якщо одночасно виконуються такі умови:

1) переглянута компенсація за оренду не змінилася або зменшилась порівняно зі значенням безпосередньо перед зміною;

2) зменшення орендних платежів стосується орендних платежів, що відбуваються до або на 30 червня 2021 року. Наприклад, орендне послаблення буде відповідати цій умові, якщо це призведе до зменшення орендної плати в 2020 році та збільшення орендної плати, що відбудуться після 2020 року;

3) в інших умовах договору оренди не відбувається суттєвих змін.

Отже, спрощення під час коронавірусної хвороби є тимчасовим – воно стосується лише випадків змін оренди через пандемію COVID-19 і лише щодо орендних платежів у цьому році та першій половині наступного року.

В тому разі коли орендар вирішить скористатися цим практичним спрощенням для оренди, він мусить застосовувати його послідовно до всіх договорів оренди з подібними характеристиками та за подібних обставин.

Варто звернути увагу, що зміни, які вносяться до МСФЗ 16 щодо поступок з оренди, стосуються лише орендарів. Оскільки вони стикаються з основними проблемами при застосуванні МСФЗ 16 на практиці. Проте, орендодавцям не надається послаблень. Вони повинні продовжувати оцінювати, чи надані ними орендні поступки є модифікаціями оренди, і обліковувати їх відповідним чином. Рада з МСФЗ переконана, що облік модифікації з оренди є відносно простим завданням для орендодавців. Облік карантинних змін в орендних платежах буде залежати від особливостей поступок з оренди. Рада з МСФЗ [5] визначила три типи можливих змін:

1. Прощення або відмова від орендних платежів.

Орендар враховує такі послаблення як змінну орендну плату, застосовуючи МСФЗ 16 [8]. Тобто він визнає їх як прибуток або збиток у періоді, в якому вони виникають. Через те, що орендар продовжує користуватися орендованим майном, він просто не має права не нараховувати орендну плату. Ця операція повинна бути облікована відповідно до МСФЗ 16.

Орендар також коригує зобов'язання з оренди, фактично припиняючи визнання тієї частини, яка була погашена в результаті відмови або прощення відповідних орендних платежів. Відповідно орендар у своєму обліку здійснює наступне проведення: Дебет рахунку «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» Кредит рахунку «Інші доходи від операційної діяльності».

Проте, орендар не коригує балансову вартість активу з права на використання на зазначену зміну зобов'язання з оренди, пов'язаної зі змінною платою за оренду.

2. Зменшення в одному періоді – збільшення в іншому.

Якщо в результаті змін орендні платежі зменшуються за один період, але пропорційно збільшуються за інший, то зобов'язання орендаря з оренди не скасовується, а компенсація за оренду не змінюється. Замість того змінюються лише умови індивідуальних платежів. У цьому разі орендар продовжить зменшувати зобов'язання з оренди на суму виплат, здійснених орендодавцю відповідно до пункту 36 МСФЗ 16 [8]. Відповідно у обліку здійснює наступне проведення: Дебет рахунку «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» Кредит рахунку «Поточні рахунки в національній валюті».

3. Комбінований варіант.

Деякі орендні послаблення зменшують орендні платежі, включаючи прощення та зміну строків сплати. Вони обліковуються відповідно.

Зміни до МСФЗ 16 [8] вимагають від орендарів, які використовують звільнення від обліку модифікації для орендних послаблень через пандемію COVID-19, розкривати в примітках до фінансової звітності:

- факт застосування спрощення;
- суми змін в орендних платежах, визнаних у прибутку або збитку.

Незважаючи на те, що МСФЗ 16 передбачає зміни в орендних платежах, визначення порядку обліку операцій в результаті суттєвих змін орендних зобов'язань потребує професійного судження.

Що стосується оплати орендних платежів в умовах воєнного стану, то в цьому випадку ситуація має свої особливості, з якими Україна стикнулася вперше. Торгово-промислова палата України своїм листом від 28.02.2022 р. № 2024/02.0-7.1 визначила обставини з 24.02.2022 р. до їх офіційного закінчення як обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини) [6]. Проте, причинно-наслідковий зв'язок між форс-мажором та неможливістю сплачувати орендну плату має бути доведений орендарем згідно ч. 1 ст. 617 ЦКУ та ч. 2 ст. 218 ГКУ. Отже, до кожного випадку має бути індивідуальний підхід. Настання обставин непереборної сили (форс-мажору) звільняє зобов'язану сторону від відповідальності за невиконання зобов'язання (пені, штрафу), але не від виконання основного зобов'язання орендаря, тобто від сплати орендних платежів.

4. Висновки

Отже, МСФЗ 16 передбачає можливість зміни орендних платежів протягом строку оренди. В разі суттєвих змін, подальший облік передбачає застосування професійних суджень і залежить від багатьох факторів, зокрема, чи були ці зміни визначені в початкових умовах договору оренди. До того ж, зміни можуть відбуватися відразу шляхом внесення змін у договір оренди або опосередковано в результаті державних заходів у відповідь на глобальні виклики.

Щоб визначити спосіб обліку цих змін суб'єкт господарювання аналізує договір оренди та інші нормативні документи. Отже, застосовуючи МСФЗ 16, суб'єкт господарювання трактує всі зміни оренд-

них платежів однаково, незалежно від того, що їх спричиняє. Важливо також враховувати вказівки щодо того, як визначити чи відбулася модифікація оренди (зміна розміру оренди чи компенсація за оренду, яка не входила до початкових умов договору оренди) та як обліковувати відповідні послаблення з оренди.

Згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [9], акцент робиться на розкритті інформації щодо укладених договорів з оренди (для орендодавців) та розкритті даних щодо будь-яких укладених договорів, що є предметом операційної оренди (для орендарів та орендодавців). А також, на розкритті у фінансовій звітності даних про вплив змін орендних платежів через глобальні виклики, на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання. Отже, ми можемо запропонувати наступні шляхи вирішення негативного впливу глобальних викликів на оренду основних засобів:

1. Орендарю не варто вимагати від орендодавця звільнення від усіх платежів, таких як комунальні платежі, охорона тощо, оскільки орендодавець – це такий же підприємець, який змушений вести бізнес в умовах кризових явищ. В першу чергу, необхідно пояснити причини неможливості користуватися орендованим основним засобом та отримувати прибуток від бізнесу. Причинами може бути: заборона роботи підприємства, заборона надання послуг, неможливість дістатися до підприємства внаслідок форс-мажорних обставин. Вплив кризових явищ на орендні операції визначається не тільки через зміни доходів, витрат та зобов'язань, що виникають після підписання орендних угод, але й через зміни термінів оплати та розміру заборгованості.

2. Слід зазначити, що законодавство України передбачає підстави для зменшення плати або звільнення від орендної плати. Відповідно до ч. 4, ч. 6 ст. 762 ЦКУ, орендар має право вимагати зменшення плати, якщо через обставини, за які він не відповідає, можливість користування майном значно зменшена; орендар звільняється від сплати протягом усього періоду, протягом якого він не міг користуватися майном через обставини, за які він не відповідає.

3. Згідно ст. 286 ГКУ, орендарю надано право вимагати зменшення суми орендної плати, якщо внаслідок обставин, за які він не відповідає, змінилися передбачені договором умови господарювання. Отже, під час такої складної ситуації в країні, спричиненою обставинами

непереборної сили, за всіма нормативними положеннями, законодавство надає орендарю право ініціювати зміни до договору оренди та вимагати зменшення орендної плати або, в окремих випадках, звільнення від неї.

Список використаних джерел:

1. Бондаренко О.М., Руденко Л.О. Оренда основних засобів. *Virtus: Scientific Journal* / Editor-in-Chief M.A. Zhurba. 2020. № 44. Р. 275–278.
2. Вакун О., Зарудна Н., Кундеус О. Проблемні аспекти обліку орендних операцій за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. *Галицький економічний вісник ТНТУ*. 2019. Т. 60. № 5. С. 102–111.
3. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 08.11.2022).
4. Дзюба О.М. Особливості впровадження МСФЗ 16 «Оренда». *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 4(21). С. 549–552.
5. Зміни до МСФЗ 16 «Оренда» від 20.10.2020. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/40402_GVT_EN_Amendment_to_IFRS_16_Covid19_Related_Rent_2509%20\(1\)%20\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/40402_GVT_EN_Amendment_to_IFRS_16_Covid19_Related_Rent_2509%20(1)%20(2).pdf) (дата звернення: 16.11.2022).
6. Лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1. URL: <https://uccir.org.ua/uploads/files/621cba543cda9382669631.pdf> (дата звернення: 17.11.2022).
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 10.11.2022).
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» від 26.10.2018. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf
9. МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» від 16.06.2020. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2040_ukr.pdf (дата звернення: 10.11.2022).
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 08.11.2022).
11. Про особливості оренди державного та комунального майна у період воєнного стану : Постанова КМУ від 27.05.2022 № 634. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-osoblivosti-orendi-derzhavnogo-ta-komunalnogo-majna-u-period-voennogo-stanu-634-270522> (дата звернення: 17.11.2022).
12. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> (дата звернення: 08.11.2022).
13. Про фінансовий лізинг : Закон України від 04.02.2021 № 1201-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text> (дата звернення: 16.11.2022).
14. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 17.11.2022).

References:

1. Bondarenko O.M., Rudenko L.O. Orenda osnovnykh zasobiv. *Virtus: Scientific Journal / Editor-in-Chief M.A. Zhurba*. № 44, 2020. P. 275–278.
2. Vakun O., Zarudna N., Kundeus O. Problemni aspekty obliku orendnykh operatsii za natsionalnymy ta mizhnarodnymy standartamy finansovoi zvitnosti. *Halyskyi ekonomichnyi visnyk TNTU*. 2019. T. 60. № 5. S. 102–111.
3. Hospodarskyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
4. Dziuba O.M. Osoblyvosti vprovadzhennia MSFZ 16 «Orenda». *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*. 2019. № 4(21). S. 549–552.
5. Zminy do MSFZ 16 «Orenda» vid 20.10.2020. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/40402_GVT_EN_Amendment_to_IFRS_16_Covid19_Related_Rent_2509%20\(1\)%20\(2\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/40402_GVT_EN_Amendment_to_IFRS_16_Covid19_Related_Rent_2509%20(1)%20(2).pdf)
6. Lyst Torhovo-promyslovoi palaty Ukrainy vid 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1. URL: <https://ucci.org.ua/uploads/files/621cba543cda9382669631.pdf>
7. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.07.2000 r. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>
8. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 16 «Orenda» vid 26.10.2018. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf
9. MSBO 40 «Investytsiina nerukhomist» vid 16.06.2020. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2040_ukr.pdf
10. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Pro osoblyvosti orendy derzhavnogo ta komunalnogo maina u period voiennoho stanu: Postanova KMU vid 27.05.2022 № 634. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-osoblivosti-orendi-derzhavnogo-ta-komunalnogo-majna-u-period-voyennogo-stanu-634-270522>
12. Pro orendu zemli: Zakon Ukrainy vid 06.10.1998 № 161-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>
13. Pro finansovyi lizynh: Zakon Ukrainy vid 04.02.2021 № 1201-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text>
14. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>