

# Практичні аспекти визначення строку оренди за МСФЗ 16

З 1 січня 2019 року почав діяти МСФЗ 16 «Оренда». Практичне впровадження стандарту викликало чимало запитань, більшість з яких стосувалася визначення строку оренди, оскільки саме строк оренди — один із головних елементів для розрахунку орендного зобов'язання. МСФЗ 16 надає основні принципи та правила, якими мають керуватися користувачі для визначення строку оренди, проте не містить чіткої інструкції, адже визначення цього строку є специфічним для кожної індустрії та навіть для кожної компанії. У цьому матеріалі розберемося, чого конкретно вимагає стандарт та на які характеристики оренди варто звернути увагу, визначаючи строк оренди.



**Анастасія Шикарева,**  
менеджерка практики аудиту PwC в Україні

**Б**азові вимоги до визначення строку оренди наведені в параграфах 18–21, Б34–Б41 МСФЗ 16. Але стандарт передбачає два звільнення від визнання та оцінки. Обидва звільнення не обов'язкові, і вони стосуються лише орендарів.

## ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЗВІЛЬНЕНЬ

Якщо застосовують зазначені звільнення, орендну плату нараховують аналогічно нарахуванню операційної орендної плати за старим МСБО 17 «Оренда» (тобто платежі визнаються на прямолінійній основі або на іншій систематичній основі, яка більше відповідає отриманню вигід орендарем):

- 1. Орендні відносини, для яких базовий актив має низьку вартість.** Стандарт не визначає термін «низька вартість», але в Основі висновків пояснено, що мались на увазі активи, які, будучи новими, мають вартість 5 000 доларів США або менше. Прикладами активів низької вартості є IT-обладнання або офісні меблі. До певних активів (наприклад, активів, які залежать від інших базових активів або сильно пов'язані з ними) звільнення не застосовують. Вибір може здійснюватися на основі індивідуальної оренди. Важливо зазначити, що під час аналізу не враховують, чи є сукупно активи низької вартості суттєвими. Відповідно, хоча сукупна вартість активів, охоплених звільненням, може бути суттєвою, звільнення все одно доступне. Якщо звільнення застосовують, то визначення строку оренди для таких договорів не є суттєвим.
- 2. Короткострокова оренда.** Короткострокова оренда визначається як оренда, яка на дату початку оренди має строк оренди 12 місяців або менше. Строк оренди також включає періоди, на які поширюється можливість продовжити або розірвати договір, якщо орендар має обґрунтовану впевненість у використанні варіанта продовження або невикористанні варіанта припинення оренди. Оренда, яка містить можливість придбання, не є короткостроковою орендою. Якщо орендар обирає це звільнення, воно має здійснюватися за класом базового активу. Якщо суб'єкт застосовує

звільнення для короткострокової оренди, будь-які подальші зміни або поправки до строку оренди слід розглядати як такі, що призводять до нової оренди.

Типовими для України є договори оренди, що укладені на один рік з автоматичною пролонгацією за відсутності заперечень сторін. Такі договори можуть бути класифіковані як короткострокова оренда, якщо обидві сторони мають право розірвати договір з не більш ніж незначним штрафом. Проте варто пам'ятати, що якщо сторони мають нерівні права стосовно припинення оренди або орендодавець може потенційно зазнати додаткових витрат у разі дострокового припинення оренди, строк оренди вимагає подальшого аналізу й може перевищувати невідмовний період оренди та період початкового контракту.

#### ПРАКТИЧНИЙ АНАЛІЗ: ОБҐРУНТОВАНА ВПЕВНЕНІСТЬ

Суттєвим фактором відповідного аналізу є визначення, чи має орендар **обґрунтовану впевненість** щодо продовження чи неприпинення оренди.

Згідно з параграфами 34–41 МСФЗ 16 суб'єкт господарювання визначає строк оренди як невідмовний період оренди разом з обома такими періодами:

- періодами, які охоплюються можливістю продовжити оренду у випадку, коли орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається такою можливістю; та
- періодами, які охоплюються можливістю припинити оренду, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не скористається такою можливістю.

---

**ВАЖЛИВО!** На мою думку, однією з основних причин включення можливості продовжити оренду (і не обмежувати бухгалтерський облік невідмовним періодом оренди) є запобігання можливості маніпулювати строком оренди, оскільки номінальний контрактний термін не завжди достовірно відображає наміри сторін щодо оренди майна. Наприклад, теоретично можна оформити 20-річну оренду як щоденну оренду зі щоденним поновленням на 20 років.

---

Тлумачення терміна «**обґрунтована впевненість**», що є одним з основоположних під час визначення строку оренди, стало джерелом тривалих і суперечливих дискусій. Для розв'язання цього питання стандарт закріплює принцип, згідно з яким мають бути враховані всі факти та обставини, що створюють економічний стимул для орендаря, щоби скористатися цією можливістю, і наводить деякі приклади таких факторів:

1. **Договірні умови для необов'язкових періодів порівняно з ринковими ставками:** ймовірніше, що орендар не скористається можливістю продовження оренди, якщо плата за оренду перевищуватиме ринкові ставки. Іншими прикладами умов, які слід враховувати, є штрафні санкції за припинення договору оренди або гарантії залишкової вартості.
2. **Здійснені (або плановані) значні вдосконалення орендного майна:** ймовірніше, що орендар скористається можливістю продовження оренди, якщо він значно інвестував в орендований актив з метою його поліпшення або пристосування до своїх особливих потреб.
3. **Витрати, пов'язані з припиненням оренди:** ймовірніше, що орендар скористається можливістю продовження, якщо таким чином уникне таких витрат, як витрати на переговори, на переїзд, на виявлення іншого відповідного активу, на інтеграцію нового активу

та на повернення оригінального активу в умовах, визначених договором, або в місце, визначене договором.

**4. Важливість базового активу для операцій орендаря:** більша ймовірність того, що орендар скористається можливістю продовження оренди, якщо базовий актив є спеціалізованим або якщо немає відповідних альтернатив.

**5. Якщо можливість поєднується з однією або кількома іншими ознаками,** такими як, наприклад, гарантія залишкової вартості, що призводить до того, що грошова віддача орендодавця однакова, незалежно від того, чи використовується така можливість, суб'єкт господарювання вважає, що орендар обґрунтовано впевнений щодо того, чи скористатися можливістю продовжити оренду або не скористатися можливістю розірвати оренду.

Коли можливістю можна скористатися лише за умови дотримання однієї або кількох умов, також слід враховувати ймовірність існування таких умов. Окрім цього, минула практика орендаря щодо періоду, протягом якого він зазвичай використовував певні види активів, та його економічні причини для цього також можуть надати корисну інформацію. Оцінку того, чи існує обґрунтована впевненість у використанні можливості, проводять у день початку оренди (тобто в день, коли орендодавець надає базовий актив для використання орендарем).

Наведені вище факти є найбільш суттєвими, але не вичерпними під час визначення того, чи є обґрунтована впевненість щодо продовження або припинення оренди. Кожна організація має самостійно проаналізувати головні фактори, що впливають на ухвалення рішення стосовно продовження оренди. Важливо також відзначити, що такий аналіз мають проводити не самі бухгалтери — до нього має бути залучено провідний управлінський персонал, який фактично ухвалює рішення щодо припинення чи продовження оренди.

У стандарті немає вказівок щодо того, як зважувати окремі фактори, визначаючи, чи можна бути «обґрунтовано впевненим» у тому, що орендар скористається можливістю. Наприклад, розглянемо фірмовий магазин, розміщений в елітному та дуже популярному місці. Необхідно буде визначити, чи вигідне географічне розташування магазину, чи вказують інші фактори (наприклад, штрафи за розірвання договору, поліпшення орендної плати тощо) на те, що існує обґрунтована впевненість у тому, що орендар продовжить або ж припинить оренду магазину. Факт вигідного розташування та пов'язані з цим вигоди цілком можуть переважити всі інші фактори та привести до висновку, що продовження оренди є обґрунтовано певним у досяжному майбутньому.

### ПРАКТИЧНИЙ АНАЛІЗ: ВИЗНАЧЕННЯ ШТРАФІВ

Іншим приводом для дискусій поряд із визначенням «обґрунтованої впевненості» є визначення «не більше ніж незначних штрафів». У параграфі Б34 МСФЗ 16 зазначено таке:



«Визначаючи строк оренди та оцінюючи тривалість невідомого періоду оренди, суб'єкт господарювання застосовує визначення договору та встановлює період, протягом якого договір є забезпеченим правовою санкцією. Оренда більше не є забезпеченою *правовою санкцією*, коли орендар і орендодавець — кожен має право припинити дію оренди без дозволу іншої сторони, заплативши не більше ніж незначний *штраф*».

МСФЗ 16 не визначає терміни «забезпечений правовою санкцією» та «штраф». Згідно з рішенням Комітету з тлумачень міжнародної фінансової звітності від листопада 2019 року, визначаючи строк оренди в договорі з можливістю продовження або припинення, необхідно враховувати не тільки передбачені в договорі штрафи, а й інші економічні стимули. Організація повинна

розглянути економіку договору з урахуванням широкого діапазону факторів, а не тільки штрафів за дострокове розірвання договору, передбачених безпосередньо в договорі, відповідно до параграфа БЗ4 МСФЗ 16. На практиці це передбачає, що визначення періоду, протягом якого договір забезпечений правовою санкцією, вимагає застосування судження керівництва, адже:

- період, протягом якого договір забезпечений правовою санкцією, може перевищувати мінімальний безвідмовний термін оренди;
- широкі економічні стимули (стимули продовжувати оренду або витрати, які будуть понесені в разі її припинення) можуть замінити чи доповнити договірні умови припинення дії договору;
- місцеві закони та нормативні акти можуть створювати юридично забезпечені права для дії оренди після періоду дії договору.

#### ПРАКТИЧНИЙ АНАЛІЗ: ОЦІНКА ЕКОНОМІЧНИХ СТИМУЛІВ

Важко навести універсальні критерії для оцінки економічних стимулів для всіх типів оренди, однак розглянемо декілька прикладів.



#### ПРИКЛАД 1. Оренда обладнання, необхідного для операційної діяльності орендаря

Компанія має свердловину для видобутку природного газу та нещодавно розпочала видобуток. Очікується, що процес видобутку відбуватиметься протягом 3 років. Компанія укладає договір оренди екстракційного обладнання строком корисного використання 5 років. Початковий термін оренди, який неможливо скасувати, становить 1 рік, а потім він автоматично поновлюється щомісяця з попередженням про розірвання в 1 місяць. На цей час обладнання має великий попит, і не буде штрафу, якщо компанія припинить оренду через 1 рік. Постачання такого обладнання обмежене, і процес його заміни може порушити діяльність компанії.

У цьому прикладі найбільш доречним є визначення терміну оренди у 3 роки — відповідно до строку, протягом якого очікується використовувати обладнання; після закінчення цього строку для компанії не є економічно обґрунтованим використання обладнання, оскільки очікуваний період видобутку закінчується.



#### ПРИКЛАД 2. Продовження оренди на ринкових умовах

Компанія бере в оренду комерційне приміщення. Початковий термін дії контракту становить 3 роки з фіксованою орендною платою, і його можна продовжувати після 3 років щорічно та на ринкових умовах на дату закінчення попереднього строку договору.

Відповідь, що лежить на поверхні для визначення строку оренди, — 3 роки, проте не в усіх випадках. Оцінка економічних стимулів є необхідною та може надати додаткові підстави для визначення строку оренди, що може перевищувати 3 роки. Продовження оренди на ринкових умовах саме собою може не розглядатися як економічний стимул, але компанія все одно повинна проаналізувати інші фактори, які можуть вплинути на рішення:

- важливість місцезнаходження приміщення, якщо це є важливим фактором для ведення бізнесу;
- поліпшення орендованого майна, включаючи вартість демонтажу;
- витрати на переїзд, вартість пошуку заміни та втрати протягом періоду вимушеного припинення діяльності через переїзд;
- економічна ефективність використання приміщення та плани щодо подальшого скорочення / розширення діяльності;
- наявність альтернатив, що відповідають вимогам керівництва;
- минула практика використання приміщення;
- інші релевантні фактори.

## ПРАКТИЧНИЙ АНАЛІЗ: ПЕРЕГЛЯД СТРОКУ ОРЕНДИ

Строк оренди переглядають лише за певних обставин, визначених в МСФЗ 16:

- коли орендар скористається (або не скористається) можливістю, яка раніше не була (або була) включена до аналізу під час визначення суб'єктом господарювання строку оренди;
- коли відбувається подія, яка за договором зобов'язує орендаря скористатися можливістю (забороняє орендарю скористатися можливістю), яка раніше не була включена (була включена) під час визначення суб'єктом господарювання строку оренди; або
- коли відбувається суттєва подія або зміна обставин, що перебуває під контролем орендаря та впливає на те, чи можна бути обґрунтовано впевненим у використанні можливості. Це стосується лише орендаря (а не орендодавця).



### ПРИКЛАД 3. Оренда нерухомості

Компанія орендує будівлю на 10 років з можливістю продовження на 5 років. На дату початку діяльності суб'єкт господарювання доходить висновку, що не є достатньо впевненим у тому, що буде використовувати варіант продовження. Він визначає термін оренди 10 років. Розглянемо варіанти можливого подальшого розвитку подій.

#### Сценарій 1

Після використання будівлі протягом семи років компанія ухвалює рішення здати будівлю в суборенду іншій стороні та укладає договір суборенди на строк до восьми років. Чи переоцінює суб'єкт господарювання термін оренди? Укладення договору суборенди є суттєвою подією, яка перебуває під контролем орендаря, і вона впливає на оцінку суб'єктом господарювання того, чи є він обґрунтовано певним, що може скористатися можливістю продовження. Орендар повинен переоцінити термін оренди головного договору оренди у випадку важливої події та визначити новий термін оренди 15 років, з яких залишилося 8 років.

#### Сценарій 2

Після використання будівлі протягом семи років компанія готує п'ятирічний бізнес-план, який підписується правлінням. П'ятирічний бізнес-план передбачає, що компанія продовжуватиме орендувати будівлю після закінчення початкового терміну. Чи переоцінює суб'єкт господарювання термін оренди? Підписання бізнес-плану правлінням контролюється орендарем. Визначення того, чи сталася суттєва подія або зміна обставин, вимагатиме судження. Наприклад, розглянемо такі ситуації:

#### Сценарій 2А

На початку оренди будівля була єдиною фабрикою для нового окремого сегмента бізнесу. Спочатку період продовження не включався до строку оренди, оскільки суб'єкт господарювання міг обґрунтовано вибрати не продовжувати оренду, припинити діяльність нового сегмента або перенести на інший завод (наприклад, більший завод або в інший географічний регіон). Перед підписанням бізнес-плану суб'єкт господарювання оцінив його варіанти та вирішив продовжити оренду поточного заводу, коли закінчиться початковий термін. Хоча суб'єкт господарювання фактично ще не продовжив оренду, зараз він укладе інші комерційні домовленості (наприклад, продовження контрактів на постачання) на основі продовження використання фабрики. Це господарське рішення вказує на значну зміну обставин, і в цьому випадку суб'єкт господарювання переоцінює термін оренди.

**ПРИКЛАД 3. Оренда нерухомості (продовження)****Сценарій 2Б**

Будівля є головним офісом. З часом витрати на визначення нового офісу, переговори та переїзд збільшать ймовірність того, що суб'єкт господарювання продовжить оренду. Ближче до кінця початкового строку оренди ймовірність продовжуватиме зростати, поки не стане достатньо певною. Суб'єкт господарювання розраховує продовжити термін оренди, але ця конкретна будівля не є важливою для бізнес-плану, і під час підготовки бізнес-плану, а отже, і затвердження його правлінням перебування в тому самому місці було прийнято як припущення, але конкретно не обговорювали та не розголошували. Зазначені вище факти свідчать про те, що не відбулося значної події чи зміни обставин, і в цьому випадку суб'єкт господарювання не переоцінює термін оренди. Однак, якщо рішення залишитися в одному й тому самому місці було детально обговорено та розкрито правлінням як головне припущення бізнес-плану, це свідчить про значну подію, що призвела до переоцінки строку оренди.

**ВИСНОВКИ**

Визначення строку оренди відповідно до МСФЗ 16 вимагає застосувати *значне судження*. Під час визначення терміну оренди організації потрібно оцінити наявність обґрунтованої впевненості у використанні можливості продовжити або припинити договір оренди. Оцінюючи, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається можливістю продовжити оренду чи не скористається можливістю припинити оренду, суб'єкт господарювання має брати до уваги всі відповідні факти та обставини, які створюють економічний стимул для орендаря скористатися можливістю продовжити оренду чи не скористатися можливістю припинити оренду.

Це судження має велике значення, оскільки воно впливає на відображену в обліку суму зобов'язань організації з оренди та пов'язаного з ними активу з права користування. З огляду на практичний досвід бухгалтер з обліку оренди не має повноважень ухвалювати рішення щодо припинення або продовження строку оренди, відповідно, не має підстави робити відповідні судження під час розрахунку орендного зобов'язання. Проте технічні спеціалісти, керівники відділів, що відповідальні за фактичне використання орендованого активу, мають розуміння економічних стимулів для продовження оренди й потенційних витрат у разі її припинення та фактично впливають на рішення щодо оренди, не мають достатніх знань МСФЗ 16, щоби впевнено зазначити вплив тих чи інших факторів на визначення строку оренди. Отже, рішення щодо строку оренди мають ухвалювати спільно бухгалтери та особи, відповідальні за орендні відносини.

Головним фактором успішного практичного застосування МСФЗ 16 є детальний аналіз договорів оренди, а також економічної сутності оренди з урахуванням економічних стимулів. На базі проведеного аналізу доцільно буде розробити *внутрішню політику* щодо визначення строку оренди, яка включатиме основні фактори для визначення строку оренди та підстави для перегляду строку, а також джерела інформації на підприємстві з визначенням відповідальних осіб і впровадженням контролю якості інформації, що надається для аналізу. Детальна облікова політика й належні та обґрунтовані судження щодо факторів впливу є запорукою достовірного розрахунку орендних зобов'язань та послідовного застосування положень МСФЗ 16 для складання фінансової звітності підприємства.

Правильне визначення строку оренди важливе також і для цілей оподаткування податком на прибуток, адже ПКУ не передбачає коригувань для операцій, пов'язаних з активами з права користування та орендними зобов'язаннями, а отже, результати обліку оренди прямо впливають на оподатковуваний прибуток.