



ОБЪЕДИНЕННАЯ ЛИЗИНГОВАЯ АССОЦИАЦИЯ

197342, Санкт-Петербург, наб. Черной речки, д 41., оф. 304

тел./факс (812) 702-50-52

e-mail: <http://www.assocleasing.ru/>



Утверждено
Советом Ассоциации ОЛА
11.04.22

Утверждено
Экспертным Советом ОЛА по бухгалтерскому
и налоговому учету
08.04.22

Рекомендация ОЛА-ФСБУ-Р2/2022

**«Бухгалтерский учет субсидирования авансового платежа
лизингополучателя по договору аренды»**

СОДЕРЖАНИЕ

№	Наименование	Страница
1	Описание проблемы	3
2	Решение	3
3	Основа для выводов	7
4	Иллюстративный пример	9
4.1.	Бухгалтерский учет у Арендодателя по договору неоперационной (финансовой) аренды	9
4.2.	Бухгалтерский учет у Арендатора договора неоперационной (финансовой) аренды	17
4.3.	Бухгалтерский учет у Арендодателя по договору операционной аренды	22

1. ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Приказом Минфина РФ от 16.10.2018 утвержден ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». В документе не рассмотрены правила бухгалтерского учета субсидий в сфере аренды. В то же время в стране активно развиваются программы, проводимые Министерством промышленности и торговли Российской Федерации и иными государственными органами (далее «Минпромторг», «лицо, предоставляющее субсидию») по субсидированию авансового платежа арендатора по договорам операционной и неоперационной аренды.

В рамках действующих программ субсидирования арендодатель, прошедший конкурсный отбор, предоставляет арендатору скидку по уплате авансового платежа по договорам неоперационной/операционной аренды в размере планируемой субсидии с учетом ограничений, установленных соответствующим законодательным актом. Затем арендодатель обращается в Минпромторг по конкретному договору за получением субсидии, которая компенсирует выпадающие доходы арендодателя в связи с предоставленной скидкой арендатору.

В случае соблюдения условий предоставления субсидии и достаточности бюджетных средств Минпромторг принимает решение о предоставлении субсидии. После этого в установленные сроки арендодателю на расчетный счет поступает сумма субсидии, равная скидке по авансовому платежу, предоставленной арендатору в рамках правительственной программы.

В случае отказа Минпромторгом в предоставлении субсидии, либо получения арендодателем требования о возврате ранее предоставленной из бюджета субсидии арендатор на основании условий договора обязан возместить арендодателю сумму предоставляемой единовременной скидки по уплате авансового платежа.

Законодательство по бухгалтерскому учету не содержит требований в отношении порядка отражения сумм полученной субсидии у арендодателя, о формировании фактической стоимости права пользования активом у арендатора, а также операций по компенсации арендатором суммы скидки в случае её неполучения или предъявления требования о возврате субсидии арендодателем.

В силу того, что описанные условия проведения арендного договора не нашли отражения в ФСБУ 25/2018, а на практике правительственные программы субсидирования арендных договоров широко используются и имеют тенденцию дальнейшего развития, возникает необходимость в разработке правил бухгалтерского учета арендных договоров с субсидиями.

Цель настоящей рекомендации - классификация и бухгалтерский учет операции субсидирования авансового платежа арендатора по договору аренды.

2. РЕШЕНИЕ

1. Договор аренды, как операционной, так и неоперационной (финансовой) аренды с субсидированием государством (соответствующим государственным органом) авансового платежа арендатора или его части квалифицируется как сделка с частичной оплатой платежей арендатора третьим лицом.

2. **Учет у арендодателя договора аренды с субсидированием авансового платежа арендатора, квалифицируемого для целей бухгалтерского учета как **неоперационная (финансовая) аренда**, рекомендуется вести в следующем порядке:**

2.1. Если **до даты** начала аренды авансовый платеж-субсидия полностью или частично **поступил** на расчетный счет арендодателя, то он отражается в составе кредиторской задолженности (авансов полученных), а на дату начала аренды направляется на уменьшение чистой стоимости инвестиций в аренду.

2.2. Если **на дату** начала аренды авансовый платеж-субсидия **не поступил** полностью или частично на расчетный счет арендодателя, то арендодатель на основании положений учетной политики осуществляет профессиональную оценку существенности недополученной суммы относительно плановой суммы авансового платежа по договору, планируемого к поступлению со стороны арендатора и лица, предоставляющего субсидию:

- Если недополученная величина субсидии на основании положений учетной политики арендодателя оценивается как **несущественная**, то для целей бухгалтерского учета арендодатель принимает величину субсидии, равную плановой величине, и направляет ее на оплату (уменьшение) чистой стоимости инвестиций в аренду на дату начала аренды. Недополученная величина аванса-субсидии учитывается на отдельном счете в качестве дебиторской задолженности лица, предоставляющего субсидию.
- Если недополученная величина субсидии на основании положений учетной политики арендодателя оценивается как **существенная**, то арендодатель учитывает аванс-субсидию на дату ожидаемого поступления в составе будущего денежного потока, который принимается за основу при расчете ставки процентного дохода.

2.3. Дата ожидаемого поступления платежа, на которую сумма недополученной субсидии включается в будущий денежный поток по договору, определяется на основании профессионального суждения с учетом положений Постановления правительства о предоставлении субсидии, Соглашения, заключенного между арендодателем и лицом, предоставляющим субсидию, и положений учетной политики. В качестве даты ожидаемого поступления платежа может быть принята:

- Дата, следующая за датой истечения срока перечисления в установленном порядке субсидии из бюджета на счет арендодателя;
- Дата, указанная в договоре финансовой аренды (лизинга), по истечении которой обязанность по уплате предоставленной скидки переходит на арендатора;
- Иная дата, соответствующая критериям признания на основе профессионального суждения арендодателя.

Дата ожидаемого поступления определяется на основании профессионального суждения и может пересматриваться в течение срока действия договора при появлении новой информации.

2.4. На дату ожидаемого поступления платежа в бухгалтерском учете по общим правилам начисления планового арендного платежа осуществляется начисление платежа-субсидии, уменьшающего чистую стоимость инвестиции в аренду. Недополученная величина субсидии учитывается на отдельном счете в качестве дебиторской задолженности лица, предоставляющего субсидию и погашается при поступлении субсидии на счет арендодателя.

Фактическое поступление субсидии ранее плановой даты отражается в качестве кредиторской задолженности и подлежит зачету в соответствии с графиком.

3. Учет у арендодателя договора аренды с субсидированием авансового платежа арендатора, квалифицируемого для целей бухгалтерского учета как операционная аренда, рекомендуется вести в следующем порядке:

3.1. Если до даты начала аренды авансовый платеж-субсидия полностью или частично поступил на расчетный счет арендодателя, то он отражается в составе кредиторской задолженности (авансов полученных) и подлежит зачету в момент признания дохода от субсидии.

3.2. Арендодатель признает субсидию по договору операционной аренды в составе доходов на дату, когда условия предоставления субсидии выполнены. Эта дата определяется на основании положений Постановления о предоставлении субсидии, Соглашения, заключенного между арендодателем и лицом, предоставляющим субсидию, и учетной политики. В качестве даты признания дохода в виде субсидии может быть принята:

- дата направления документов (заявление, отчет и пр.) на выплату субсидии;
- дата, следующая за датой истечения срока для принятия решения о предоставлении субсидии;
- дата принятия решения о предоставлении или подписания соглашения о предоставлении субсидии;
- дата фактического поступления субсидии на расчетный счет арендодателя;
- иная дата, соответствующая критериям признания на основе профессионального суждения арендодателя.

3.3. Недополученная на дату признания дохода величина субсидии учитывается на отдельном счете в качестве дебиторской задолженности лица, предоставляющего субсидию. По мере фактического получения средств происходит погашение дебиторской задолженности.

3.4. Арендодатель вне зависимости от фактического поступления субсидии может принять решение о признании субсидии в составе доходов одним из следующих способов: единовременно, равномерно, либо на основе другого систематического подхода. При этом не допускается признание субсидии в составе дохода до даты начала аренды.

4. Учет арендодателем операций при отказе в предоставлении субсидии и возврате субсидии в бюджет по договорам операционной и неоперационной (финансовой) аренды с субсидированием государством рекомендуется вести в следующем порядке:

4.1. При получении арендодателем решения об отказе в предоставлении субсидии из бюджета или требования о возврате ранее полученной субсидии как в период действия договора операционной или неоперационной (финансовой) аренды, так и после его завершения, и при отсутствии у арендодателя возможности предъявления арендатору требования о компенсации суммы скидки (в размере непредставленной субсидии) на основании условий договора, сумма непредоставленной (возвращенной) субсидии на дату решения об отказе (возврате) подлежит отнесению на уменьшение финансового результата арендодателя.

4.2. При получении арендодателем в период действия договора **неоперационной (финансовой)** аренды решения об отказе в предоставлении субсидии из бюджета или требования о возврате ранее полученной субсидии и наличии у арендодателя возможности предъявления арендатору требования о компенсации суммы скидки (в размере непредставленной субсидии), в зависимости от порядка погашения суммы скидки возможны следующие варианты:

4.2.1. Компенсация арендатором суммы скидки в разумные сроки не влечет за собой необходимость корректировки чистой стоимости инвестиции в аренду и пересмотра размера

процентной ставки. Арендодатель на дату выставления требования арендатору отражает в учете текущую задолженность арендатора по возврату суммы скидки.

4.2.2. Компенсация арендатором суммы скидки путем пересмотра графика арендных платежей на основании отдельного Соглашения сторон влечет за собой пересмотр ставки дисконтирования и корректировку величины чистой стоимости инвестиции в аренду. На дату принятия Сторонами решения о пересмотре графика арендных платежей арендодатель:

- 1) По первоначальной процентной ставке производит доначисление дохода до даты принятия решения Сторонами;
- 2) На дату принятия решения Сторонами производит корректировку (сторно) платежа по начисленной к оплате субсидии (части субсидии), по которой получен отказ от лица, предоставляющего субсидию;
- 3) Рассчитывает новую ставку дисконтирования на основании скорректированной чистой инвестиции и нового, согласованного Сторонами, Графика платежей;
- 4) С даты принятия решения Сторонами осуществляет начисление процентного дохода по новой ставке доходности.

4.3. При получении арендодателем в период действия договора операционной аренды решения об отказе в предоставлении субсидии из бюджета или требования о возврате ранее полученной субсидии и наличии у арендодателя возможности предъявления арендатору требования о компенсации суммы скидки (в размере непредставленной субсидии), в зависимости от порядка погашения суммы скидки возможны следующие варианты:

4.3.1. Компенсация арендатором суммы скидки в разумные сроки не влечет за собой необходимость корректировки ранее признанного дохода от операционной аренды. Арендодатель на дату выставления требования арендатору отражает текущую задолженность арендатора по компенсации суммы скидки.

4.3.2. Компенсация арендатором суммы скидки путем пересмотра графика арендных платежей на основании отдельного Соглашения сторон влечет за собой необходимость корректировки порядка признания дохода от операционной аренды с учетом пересмотренного графика. На дату подписания соответствующего Соглашения арендодатель:

- 1) Производит корректировку (сторно) ранее начисленной субсидии (части субсидии)
- 2) С даты принятия решения Сторонами признает доход по операционной аренде на основании пересмотренного графика арендных платежей

4.4. При получении арендодателем после завершения действия договора операционной или неоперационной (финансовой) аренды требования о возврате ранее полученной субсидии и наличии у арендодателя возможности предъявления арендатору требования о компенсации суммы скидки (в размере непредставленной субсидии), арендодатель:

- отражает свою обязанность возратить сумму субсидии на дату решения о возврате;
- отражает задолженность арендатора по возврату суммы скидки на дату выставления требования арендатору.

В бухгалтерском учете операции по возврату субсидии в бюджет и компенсации арендатором отражаются в обычном порядке с учетом требований ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

4.5. В конце каждого отчетного периода арендодателю рекомендуется проводить анализ вероятности предъявления требования о возврате в бюджет полученной субсидии. В случае высокой

вероятности возврата субсидии необходимо отразить оценочное обязательство, в соответствии с ПБУ 8/2010.

5. Учет у арендатора договора операционной и неоперационной (финансовой) аренды с субсидированием авансового платежа.

5.1. На дату начала аренды арендатор признает предмет аренды в качестве права пользования активом и отражает обязательство по аренде, при этом:

- обязательство по аренде оценивается на основании графика арендных платежей, по которому арендатор на основании условий договора обязуется осуществлять оплату за пользование предметом аренды без учета суммы скидки (субсидии) и обязанности по возврату непредоставленной субсидии;
- право пользования активом формируется за вычетом предоставленной скидки (субсидии) (см. IFRS 16, пункт 24b)

5.2. При предъявлении арендодателем на основании условий договора требования арендатору о компенсации неполученной суммы субсидии **в период действия договора**, арендатор пересматривает график будущих платежей, вводя платеж, компенсирующий неполученную субсидию, по графику согласованному с арендодателем (см. ФСБУ 25/2018 пункт 21-22).

5.2.1. Если изменения **несущественные**, исходя из условий учетной политики, то на дату предъявления требования арендатор:

- По первоначальной процентной ставке производит доначисление расхода до даты предъявления требования;
- Дисконтирует пересмотренные арендные платежи с использованием первоначальной процентной ставки;
- Признает «новую» величину обязательства по аренде;
- Изменение величины обязательства по аренде относит на стоимость права пользования активом.

5.2.2. Если изменения **существенные**, исходя из условий учетной политики, то на дату отдельного Соглашения с арендодателем арендатор:

- По первоначальной процентной ставке производит доначисление расхода до даты отдельного Соглашения;
- Дисконтирует пересмотренные арендные платежи с даты Соглашения с использованием новой процентной ставки;
- Признает «новую» величину обязательства по аренде;
- Изменение величины обязательства по аренде относит на стоимость права пользования активом.

5.3. При предъявлении арендодателем на основании условий договора требования арендатору о компенсации неполученной суммы субсидии **после завершения договора**, арендатор на дату предъявления требования отражает в учете обязательство по возврату суммы скидки арендодателю и признает на эту сумму убыток, подлежащий отнесению на уменьшение финансового результата.

6. В учетной политике рекомендуется закрепить:

- Арендодателю правила оценки существенности по пункту 2.2, пункту 2.3., пункту 3.2. настоящей рекомендации;
- Арендатору правила оценки существенности по пункту 5.2 настоящей рекомендации.

3. ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Оплата со стороны государства арендодателю части авансового платежа за арендатора по договору операционной/неоперационной аренды относится к возмещению арендодателю недополученного дохода, образовавшегося из-за предоставления арендатору скидки по уплате авансового платежа в соответствии с правительственной программой. Следовательно, Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утв. Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н) не может быть применено к рассматриваемой ситуации на основании п.3 этого документа.

Учитывая, что государственные субсидии целевым образом направлены на арендные операции, то и бухгалтерский учет этих операций как у арендатора, так и у арендодателя должен регулироваться ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

При разработке настоящей Рекомендации во внимание принимались положения МСФО (IFRS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Предоставление скидки арендатору по уплате авансового платежа подразумевает компенсацию данной скидки со стороны лица, предоставившего субсидию. Поступление арендодателю денежных средств в целом по договору остаётся в рамках общих правил, меняется лишь источник выплаты - вместо арендатора плательщиком выступает лицо, предоставившее субсидию. Кроме того, в случае отказа в предоставлении субсидии арендатор компенсирует арендодателю сумму неполученной субсидии. Таким образом, правила ведения арендной сделки с субсидией полностью подпадают под общую схему бухгалтерского учета операционной/неоперационной аренды с учетом ее индивидуальных особенностей.

В отношении операционной аренды признание дохода арендодателем от полученной субсидии осуществляется с учетом положений ПБУ 9/99 «Доходы организации». Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии уверенности в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации.

Пункт 24 IFRS 16 отмечает, что первоначальная стоимость актива в форме права пользования рассчитывается «за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде», к которым относится и субсидия, предусмотренная по договору аренды. Следовательно, арендатор обоснованно может не учитывать величину полученной субсидии в стоимости права пользования актива при благополучном течении договорных отношений.

Отказ от выделения субсидии или требование о возврате полученной субсидии приводит к обязанности арендатора оплатить арендодателю недополученную величину авансового платежа. Этот факт на основании пунктов 21-22 ФСБУ 25/2018 рассматривается арендатором с точки зрения бухгалтерского учета как «изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде». Основываясь на прописанных правилах в пунктах 21-22 арендодатель увеличивает право пользования активом и обязательство по аренде, а также пересчитывает эффективную ставку на дату выставления требования со стороны арендодателя, если изменения были существенными.

МСФО (IFRS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» рассматривает два основных подхода к порядку учета государственных субсидий: подход с позиции капитала, в соответствии с которым субсидия признается вне состава прибыли или убытка, и подход с позиции доходов, в соответствии с которым субсидия относится в состав прибыли или убытка на протяжении одного или нескольких отчетных периодов. Признавая правомерность обоих подходов, настоящая Рекомендация базируется на позиции капитала, так как предоставляемая субсидия поступает непосредственно арендодателю, а не арендатору по условиям

программ, проводимых Министерством промышленности и торговли Российской Федерации. Исходя из оговоренных правил отражение у арендатора договора аренды с государственным субсидированием с позиции капитала является более простым в исполнении и информационно обеспеченным вариантом. По этой причине он и рекомендован к использованию в настоящей Рекомендации.

4. ИЛЛЮСТРАТИВНЫЙ ПРИМЕР

Изложенные ниже примеры приведены исключительно с **иллюстративными целями** и не являются **единственным возможным вариантом практической реализации** Решения настоящей Рекомендации. Другие варианты также могут соответствовать этому Решению. Пример приводится с целью иллюстрации Решения настоящей Рекомендации по вопросу отражения полученной субсидии, а также операций по компенсации арендодателю суммы субсидии в случае её неполучения или предъявлении требования о ее возврате. Иллюстративный пример не нацелен на иллюстрацию иных вопросов, возникающих при применении ФСБУ 25/2018. Ничто в приведенных примерах не может рассматриваться как выражение той или иной позиции по вопросам за рамками предмета настоящей Рекомендации.

4.1. Бухгалтерский учет у арендодателя по договору неоперационной (финансовой) аренды

Условия примера:

Арендодатель заключил с арендатором договор о предоставлении в **финансовую аренду** автомобиля на следующих условиях:

Таблица №1

Показатель	Сумма, руб.
Стоимость приобретения предмета лизинга по договору поставки, без НДС	3 000 000
Аванс по условиям договора, без НДС	1 000 000
Условия оплаты аванса:	
Аванс по условиям договора, оплачиваемый арендатором, без НДС	583 333
Аванс по условиям договора, оплачиваемый субсидией, без НДС	416 667
Общая сумма договора без НДС	3 520 000
Дата авансового платежа арендатора	20.08.2020
Дата передачи в аренду	20.09.2020
Плановая дата получения субсидии	13.11.2020
Фактическая дата получения субсидии	20.12.2020
Срок лизинга, месяцев	15

Примечание: В настоящем примере принято допущение - арендодатель и арендатор ведут бухгалтерский учет по требованиям ФСБУ 25/2018 с 01.01.2020

График арендных платежей по договору

Таблица №2

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
Сумма лизинговых платежей по договору с субсидией:		4 224 000	704 000	3 520 000
Субсидия (плановая дата получения субсидии)	13.11.20	500 000	83 333	416 667
Сумма лизинговых платежей ЛП с авансом (платежи арендатора):		3 724 000	620 667	3 103 333
Аванс арендатора	20.08.20	700 000	116 667	583 333
1	10.10.20	240 000	40 000	200 000
2	10.11.20	216 000	36 000	180 000

3	10.12.20	180 000	30 000	150 000
4	10.01.21	228 000	38 000	190 000
5	10.02.21	168 000	28 000	140 000
6	10.03.21	168 000	28 000	140 000
7	10.04.21	168 000	28 000	140 000
8	10.05.21	168 000	28 000	140 000
9	10.06.21	192 000	32 000	160 000
10	10.07.21	216 000	36 000	180 000
11	10.08.21	216 000	36 000	180 000
12	10.09.21	216 000	36 000	180 000
13	10.10.21	216 000	36 000	180 000
14	10.11.21	216 000	36 000	180 000
15	10.12.21	216 000	36 000	180 000

График начислений по налоговому учету

Таблица №3

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
Сумма лизинговых платежей по договору с субсидией:		4 224 000	704 000	3 520 000
<i>Допустим, субсидия фактически поступила</i>	20.12.20	500 000	83 333	416 667
Сумма лизинговых платежей ЛП с авансом (услуга Арендатору)		3 724 000	620 667	3 103 333
1	30.09.20	700 000	116 667	583 333
2	31.10.20	240 000	40 000	200 000
3	30.11.20	216 000	36 000	180 000
4	31.12.20	180 000	30 000	150 000
5	31.01.21	228 000	38 000	190 000
6	28.02.21	168 000	28 000	140 000
7	31.03.21	168 000	28 000	140 000
8	30.04.21	168 000	28 000	140 000
9	31.05.21	168 000	28 000	140 000
10	30.06.21	192 000	32 000	160 000
11	31.07.21	216 000	36 000	180 000
12	31.08.21	216 000	36 000	180 000
13	30.09.21	216 000	36 000	180 000
14	31.10.21	216 000	36 000	180 000
15	30.11.21	216 000	36 000	180 000
16	31.12.21	216 000	36 000	180 000

Примечание:

1. В настоящем примере принято допущение - арендодатель для целей налогового учета отражает субсидию в составе доходов на дату фактического поступления на расчетный счет.

2. На основании Графика начислений по налоговому учету осуществляется выписка счетов-фактур по договору

Расчетный (плановый) график арендодателя движения средств по договору

Таблица №4

Ставка на 20.09.2020 42,71%

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИЛ	Сумма % к начислению
-----------	------	-------------	-----	---------------	-------------	----------------------

1	2	3	4	5	6	7
Сумма лизинговых платежей по договору с субсидией:		4 224 000	704 000	3 520 000		520 000
Субсидия	13.11.20	500 000	83 333	416 667		
Сумма лизинговых платежей ЛП с авансом:		3 724 000	620 667	3 103 333		
Аванс	20.08.20	700 000	116 667	583 333		
Передача	20.09.20			-2 416 667	2 416 667	
	30.09.20				2 440 331	23 664
1	10.10.20	240 000	40 000	200 000	2 264 226	23 896
	31.10.20				2 311 036	46 810
2	10.11.20	216 000	36 000	180 000	2 153 666	22 630
Субсидия	13.11.20	500 000	83 333	416 667	1 743 304	6 305
	30.11.20				1 772 423	29 119
3	10.12.20	180 000	30 000	150 000	1 639 779	17 355
	31.12.20				1 673 679	33 901
4	10.01.21	228 000	38 000	190 000	1 500 068	16 389
	31.01.21				1 531 080	31 012
5	10.02.21	168 000	28 000	140 000	1 406 072	14 992
	28.02.21				1 430 952	24 880
6	10.03.21	168 000	28 000	140 000	1 304 964	14 012
	31.03.21				1 331 942	26 979
7	10.04.21	168 000	28 000	140 000	1 204 984	13 042
	30.04.21				1 228 698	23 714
8	10.05.21	168 000	28 000	140 000	1 100 730	12 031
	31.05.21				1 123 486	22 756
9	10.06.21	192 000	32 000	160 000	974 487	11 001
	30.06.21				993 665	19 178
10	10.07.21	216 000	36 000	180 000	823 395	9 730
	31.07.21				840 417	17 023
11	10.08.21	216 000	36 000	180 000	668 647	8 229
	31.08.21				682 470	13 823
12	10.09.21	216 000	36 000	180 000	509 153	6 683
	30.09.21				519 173	10 020
13	10.10.21	216 000	36 000	180 000	344 257	5 084
	31.10.21				351 374	7 117
14	10.11.21	216 000	36 000	180 000	174 814	3 441
	30.11.21				178 255	3 440
15	10.12.21	216 000	36 000	180 000	0	1 745
	19.12.21			0	0	0

Примечание: В настоящем примере принято допущение, что арендодатель приобрел предмет аренды по справедливой стоимости, согласованной с арендатором.

Журнал проводок у арендодателя

Таблица № 5

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит
Получение платежей от арендатора до передачи предмета аренды				
20.08.20	Получен аванс по договору с НДС от арендатора	700 000	51	62.02
20.08.20	Начислен НДС с полученного аванса по договору	116 667	76.АВ	68.02

Операции приобретения предмета аренды				
21.08.20	Оплата аванса поставщику, с НДС	3 600 000	60.02	51
20.09.20	Поступление предмета аренды от поставщика	3 000 000	08.04.	60.01
20.09.20	Выделен входящий НДС по поставке	600 000	19.01	60.01
20.09.20	Зачет аванса по договору поставки	3 600 000	60.01	60.02
Операции на дату передачи предмета аренды Арендатору				
20.09.20	Формирование стоимости предмета аренды	3 000 000	03.01	08.04
20.09.20	Списание инвестиционных затрат в ЧИА	3 000 000	76ЧИА	03.01
20.09.20	Оплата (уменьшение) ЧИА в размере авансового платежа в соответствии с Расчетным (плановым) графиком на фактическую дату передачи предмета аренды арендатору	583 333	62.01	76ЧИА
20.09.20	Начисление НДС к оплате по начисленной оплате (уменьшение) ЧИА в соответствии с Расчетным (плановым) графиком на фактическую дату передачи предмета аренды арендатору	116 667	62.01	76НДС
20.09.20	Зачет аванса	700 000	62.02	62.01
Операции в сентябре 2020 года				
30.09.20	Начислен процентный доход по аренде	23 664	76ЧИА	90.01
30.09.20	Начислен НДС по лизинговой услуге в НУ и БУ в соответствии с Графиком начислений по НУ	116 667	76НДС	68.02
30.09.20	Восстановление НДС с аванса	116 667	68.02	76.АВ
Операции в октябре 2020 года				
10.10.20	Начислен процентный доход по аренде	23 896	76ЧИА	90.01
10.10.20	Начислен Платеж к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	200 000	62.01	76ЧИА
10.10.20	Начислен НДС к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	40 000	62.01	76НДС
31.10.20	Поступил платеж от арендатора	240 000	51	62.01
31.10.20	Начислен процентный доход по аренде	46 810	76ЧИА	90.01
31.10.20	Начислен НДС по лизинговой услуге в НУ и БУ в соответствии с Графиком начислений по НУ	40 000	76НДС	68.02
Операции в ноябре 2020 г.				
08.11.20	Поступил платеж (текущий аванс) от арендатора с НДС	216 000	51	62.02
08.11.20	Начислен НДС с полученного аванса по договору	36 000	76АВ	68.02
10.11.20	Начислен процентный доход по аренде	23 896	76ЧИА	90.01
10.11.20	Начислен Платеж к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	180 000	62.01	76ЧИА
10.11.20	Начислен НДС к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	36 000	62.01	76НДС

13.11.20	Начислены % на плановую дату получения субсидии	6 305	76ЧИА	90.01
13.11.20	Начислена субсидия к оплате без НДС в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	416 667	76.Расчеты с бюджетом по субсидии	76ЧИА
13.11.20	Начислен НДС по субсидии в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	83 333	76.Расчеты с бюджетом по субсидии	76НДС
30.11.20	Начислен процентный доход по аренде	29 119	76ЧИА	90.01
30.11.20	Начислен НДС с лизинговой услуги в НУ и БУ в соответствии с Графиком начислений по НУ	36 000	76НДС	68.02
30.11.20	Восстановление НДС с текущего аванса	36 000	68.02	76.АВ
Операции в декабре 2020 г.				
10.12.20	Начислен процентный доход по аренде	17 355	76ЧИА	90.01
10.12.20	Начислен Платеж к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	150 000	62.01	76ЧИА
10.12.20	Начислен НДС к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком	30 000	62.01	76НДС
10.12.20	Поступил фактический платеж от Арендатора	180 000	51	62.01
10.12.20	Начислен НДС с оплаты	30 000	76.АВ	68.02
20.12.20	Получена субсидия из бюджета	500 000	51	76.Расчеты с бюджетом по субсидии
20.12.20	Начислен НДС с субсидии к уплате в бюджет	83 333	76НДС	68.02
31.12.20	Начислен процентный доход по аренде	33 901	76ЧИА	90.01
31.12.20	Начислен НДС по лизинговой услуге в НУ и БУ в соответствии с Графиком начислений по НУ	30 000	76НДС	68.02
31.12.20	Восстановление НДС с текущего аванса	30 000	68.02	76.АВ

Порядок отражения операций при отказе в предоставлении субсидии или требовании о возврате субсидии в бюджет в соответствии с п. 4.2.1 рекомендации

В настоящем примере принято допущение, что 05.12.2020 г. Минпромторг принял решение об отказе арендодателю в предоставлении субсидии.

Журнал проводок у арендодателя при отказе в получении субсидии

Таблица №6

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит
Отказ в получении субсидии из бюджета по вине арендодателя (п.4.1. настоящей Рекомендации)				
05.12.2020	Отнесение суммы непополненной субсидии на	500 000	90	76 Расчеты с бюджетом по субсидии

	уменьшение финансового результата			
Отказ в получении субсидии, предъявление арендатору требования об уплате суммы скидки. Оплата осуществляется в разумные сроки. (п.4.2.1.настоящей Рекомендации)				
05.12.2020	Предъявление арендатору требования о компенсации предоставленной скидки	500 000	76 Расчеты с Арендатором	76 Расчеты с бюджетом по субсидии

Порядок отражения операций при отказе в предоставлении субсидии или требовании о возврате субсидии в бюджет в соответствии с п. 4.2.2 рекомендации

Допустим, арендатор имеет возможность компенсировать арендодателю неполученную субсидию не единовременно, а в течении определенного периода. Стороны договора заключили Соглашение 15.12.20 о пересмотре графика арендных платежей.

График платежей по договору на 15.12.20

Таблица № 7

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
Сумма лизинговых платежей ЛП с авансом:		4 348 000	724 667	3 623 333
Аванс	20.08.20	700 000	116 667	583 333
1	10.10.20	240 000	40 000	200 000
2	10.11.20	216 000	36 000	180 000
3	10.12.20	180 000	30 000	150 000
4	10.01.21	228 000	38 000	190 000
5	10.02.21	216 000	36 000	180 000
6	10.03.21	216 000	36 000	180 000
7	10.04.21	240 000	40 000	200 000
8	10.05.21	264 000	44 000	220 000
9	10.06.21	264 000	44 000	220 000
10	10.07.21	264 000	44 000	220 000
11	10.08.21	264 000	44 000	220 000
12	10.09.21	264 000	44 000	220 000
13	10.10.21	264 000	44 000	220 000
14	10.11.21	264 000	44 000	220 000
15	10.12.21	264 000	44 000	220 000

График начислений по договору на 15.12.20

Таблица №8

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
Сумма лизинговых платежей ЛП с авансом:		4 072 066	678 678	3 623 333
1	30.09.20	700 000	116 667	583 333
2	31.10.20	240 000	40 000	200 000
3	30.11.20	216 000	36 000	180 000
4	31.12.20	180 000	30 000	150 000
5	31.01.21	228 000	38 000	190 000
6	28.02.21	216 000	36 000	180 000
7	31.03.21	216 000	36 000	180 000
8	30.04.21	240 000	40 000	200 000
9	31.05.21	264 000	44 000	220 000
10	30.06.21	264 000	44 000	220 000
11	31.07.21	264 000	44 000	220 000
12	31.08.21	264 000	44 000	220 000
13	30.09.21	264 000	44 000	220 000
14	31.10.21	264 000	44 000	220 000
15	30.11.21	264 000	44 000	220 000
16	31.12.21	264 000	44 000	220 000

Расчетный (плановый) график арендодателя движения средств по договору на 15.12.20

Ставка доходности на 20.09.20 42,71%
 Ставка доходности на 15.12.20 44,56%

Таблица № 9

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИЛ	Сумма % к начислению	Погашение ЧИЛ	Погашение процентов
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Сумма лизинговых платежей по договору с субсидией:		4 348 000	724 667	3 623 333	0	623 333	2 416 667	623 333
Аванс	20.08.20	700 000	116 667	583 333	0	0	0	0
Передача	20.09.20	0	0	-2 416 667	2 416 667	0	0	0
0	30.09.20	0	0	0	2 440 331	23 664	0	0

1	10.10.20	240 000	40 000	200 000	2 264 226	23 896	152 441	47 559
0	31.10.20	0	0	0	2 311 036	46 810	0	0
2	10.11.20	216 000	36 000	180 000	2 153 666	22 630	110 560	69 440
0	13.11.20	500 000	83 333	416 667	1 743 304	6 305	410 362	6 305
0	30.11.20	0	0	0	1 772 423	29 119	0	0
3	10.12.20	180 000	30 000	150 000	1 639 779	17 355	103 526	46 474
Доначисление % дохода	15.12.20	0	0	0	1 647 787	8 009	0	0
Сторно субсидии/Новый график+Новая ставка	15.12.20	-500 000	-83 333	-416 667	2 064 454	0	-416 667	0
Новый график+Новая ставка	15.12.20			-2 064 454	2 064 454	0	0	0
0	31.12.20	0	0	0	2 098 072	33 619	0	0
4	10.01.21	228 000	38 000	190 000	1 929 361	21 289	127 084	62 916
0	31.01.21	0	0	0	1 970 703	41 341	0	0
5	10.02.21	216 000	36 000	180 000	1 810 700	19 997	118 662	61 338
0	28.02.21	0	0	0	1 843 905	33 206	0	0
6	10.03.21	216 000	36 000	180 000	1 682 615	18 710	128 084	51 916
0	31.03.21	0	0	0	1 718 669	36 054	0	0
7	10.04.21	240 000	40 000	200 000	1 536 109	17 439	146 506	53 494
0	30.04.21	0	0	0	1 567 440	31 332	0	0
8	10.05.21	264 000	44 000	220 000	1 363 345	15 905	172 764	47 236
0	31.05.21	0	0	0	1 392 558	29 213	0	0
9	10.06.21	264 000	44 000	220 000	1 186 688	14 130	176 657	43 343
0	30.06.21	0	0	0	1 210 893	24 205	0	0
10	10.07.21	264 000	44 000	220 000	1 003 180	12 287	183 508	36 492
0	31.07.21	0	0	0	1 024 676	21 496	0	0
11	10.08.21	264 000	44 000	220 000	815 073	10 397	188 107	31 893
0	31.08.21	0	0	0	832 538	17 465	0	0
12	10.09.21	264 000	44 000	220 000	620 986	8 448	194 087	25 913
0	30.09.21	0	0	0	633 652	12 666	0	0
13	10.10.21	264 000	44 000	220 000	420 081	6 430	200 904	19 096
0	31.10.21	0	0	0	429 083	9 001	0	0
14	10.11.21	264 000	44 000	220 000	213 437	4 354	206 645	13 355
0	30.11.21	0	0	0	217 790	4 353	0	0
15	10.12.21	264 000	44 000	220 000	0	2 210	213 437	6 563

Журнал операций у арендодателя на 15.12.20

Таблица №10

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит
Сторнирование ранее начисленной субсидии к оплате				
15.12.2020	Начислен процентный доход по аренде на дату изменений по старой ставке дисконтирования	8 009	76ЧИА	90.01
15.12.2020	Сторнирование субсидии без НДС	-416 667	76.Расчеты с бюджетом по субсидии	76ЧИА

15.12.2020	Сторнирование НДС по субсидии	-83 333	76.Расчеты с бюджетом по субсидии	76НДС
------------	----------------------------------	----------------	---	-------

4.2. Бухгалтерский учет у арендатора договора неоперационной (финансовой) аренды

См. условия примера в разделе «Иллюстративный пример. Бухгалтерский учет у арендодателя по договору неоперационной (финансовой) аренды», Таблица №1 – Таблица №3

Журнал операций у арендатора до и на дату начала аренды

Таблица №11

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендатор	
			Дебет	Кредит
Оплата платежей арендодателю до передачи предмета аренды				
20.08.20	Оплачен первоначальный аванс по договору с НДС	700 000	60 (76.Аванс)	51
Операции на дату получения предмета аренды				
20.09.20	Отражена первоначальная оценка обязательства [3 000 000 руб.- 416 667 руб.(субсидия) -583 333 руб. (аванс)]	2 000 000	08	76.Обязательство по аренде
20.09.20	Начислен авансовый платеж на дату начала аренды	583 333	08	60 (76.Аванс)
20.09.20	Начислен НДС с авансового платежа	116 667	76.НДС	60 (76.Аванс)
20.09.20	Принят к учету ППА по фактической стоимости	2 583 333	01.ППА	08

Расчет амортизационных отчислений по ППА на 20.09.20

Таблица № 12

Сумма ППА, руб.	2 583 333
Срок амортизации, дней.	715
Амортизационное отчисление в день, руб.	3 613

*В примере арендатором на основании пп. а п. 33 ФСБУ 6/2020 выбран способ начисления амортизации ППА начиная с даты его признания в бухгалтерском учете. Срок амортизации принят 715 дней.

Расчетный (плановый) график арендатора движения средств по договору на 20.09.20

Ставка на 20.09.20 45,29%

Таблица № 13

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток Обязательства	Сумма % к начислению	Амортизация в месяц	Начисленная амортизация
1	2	3	4	5				
Сумма лизинговых платежей по договору с субсидией:		4 224 000	704 000	3 520 000				
Субсидия	13.11.20	500 000	83 333	416 667				
Сумма лизинговых платежей ЛП с авансом:		3 724 000	620 667	3 103 333				
Сумма лизинговых платежей ЛП без аванса:		3 024 000	504 000	2 520 000		520 000		
Аванс	20.08.20	700 000	116 667	583 333				

Передача	20.09.20			-2 000 000	2 000 000			
	30.09.20				2 020 573	20 573	36 130	36 130
1	10.10.20	240 000	40 000	200 000	1 841 358	20 785	36 130	72 260
	31.10.20				1 881 360	40 002	75 873	148 133
2	10.11.20	216 000	36 000	180 000	1 720 713	19 353	36 130	184 263
	30.11.20				1 756 296	35 583	72 260	256 523
3	10.12.20	180 000	30 000	150 000	1 624 363	18 066	36 130	292 653
	31.12.20				1 659 651	35 288	75 873	368 526
4	10.01.21	228 000	38 000	190 000	1 486 723	17 072	36 130	404 656
	31.01.21				1 519 021	32 298	75 873	480 529
5	10.02.21	168 000	28 000	140 000	1 394 647	15 626	36 130	516 659
	28.02.21				1 420 576	25 929	65 034	581 693
6	10.03.21	168 000	28 000	140 000	1 295 189	14 613	36 130	617 823
	31.03.21				1 323 326	28 137	75 873	693 696
7	10.04.21	168 000	28 000	140 000	1 196 939	13 613	36 130	729 826
	30.04.21				1 221 691	24 752	72 260	802 086
8	10.05.21	168 000	28 000	140 000	1 094 258	12 567	36 130	838 216
	31.05.21				1 118 030	23 772	75 873	914 089
9	10.06.21	192 000	32 000	160 000	969 530	11 501	36 130	950 219
	30.06.21				989 580	20 049	72 260	1 022 479
10	10.07.21	216 000	36 000	180 000	819 759	10 179	36 130	1 058 609
	31.07.21				837 568	17 809	75 873	1 134 482
11	10.08.21	216 000	36 000	180 000	666 183	8 616	36 130	1 170 612
	31.08.21				680 656	14 472	75 873	1 246 485
12	10.09.21	216 000	36 000	180 000	507 657	7 002	36 130	1 282 615
	30.09.21				518 155	10 498	72 260	1 354 875
13	10.10.21	216 000	36 000	180 000	343 485	5 330	36 130	1 391 005
	31.10.21				350 947	7 462	75 873	1 466 878
14	10.11.21	216 000	36 000	180 000	174 558	3 610	36 130	1 503 008
	30.11.21				178 167	3 610	72 260	1 575 268
15	10.12.21	216 000	36 000	180 000	0	1 833	36 130	1 611 398
	19.12.21			0	0	0	32 517	1 643 915

Журнал операций у арендатора в период аренды

Таблица №14

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендатор	
			Дебет	Кредит
30.09.2020	Начислен процентный расход по аренде	20 573	20	76 Обязат
30.09.2020	Начислена амортизация по ППА	36 130	20	02Аренда
30.09.2020	Начисление НДС к возврату из бюджета на основании Счет-фактуры от арендодателя (График начислений ЛП)	116 667	68.02	76 НДС
Операции в октябре 2020 года				
10.10.20	Начислен процентный расход по аренде	20 785	20	76 Обязат

10.10.20	Начислен Платеж к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком движения средств	200 000	76 Обязат.	60.01
10.10.20	Начислен НДС к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком движения средств	40 000	76НДС	60.01
31.10.20	Начислена амортизация по ППА	112 003	20	02Аренда
31.10.20	Начислен процентный расход по аренде	40 002	76 Обязат.	60.01
31.10.20	Начисление НДС к возврату из бюджета на основании Счет-фактуры от арендодателя (График начислений ЛП)	40 000	68.02	76 НДС
Операции в ноябре 2020 г.				
10.11.20	Начислен процентный расход по аренде	19 353	20	76 Обязат
10.11.20	Начислен Платеж к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком движения средств	180 000	76 Обязат	60.02
10.11.20	Начислен НДС к оплате в соответствии с Расчетным (плановым) графиком движения средств	36 000	76 НДС	60.02
30.11.20	Начислена амортизация по ППА	108 390	20	02Аренда
30.11.20	Начислен процентный расход по аренде	35 583	20	76 Обязат.
30.11.20	Начисление НДС к возврату из бюджета на основании Счет-фактуры от арендодателя (График начислений ЛП)	36 000	68.02	76 НДС

Предъявление арендатору требования о компенсации суммы скидки

05.12.20 г. на основании условий договора арендодателем предъявлено требование арендатору о компенсации предоставленной скидки (*см. пункт 5.2. настоящей Рекомендации*). 15.12.20 Стороны договора заключили Соглашение о пересмотре графика арендных платежей, включающего в себя и компенсацию неполученной субсидии (см. таблицу №7-№8).

На дату проведенных изменений Арендатор производит следующие действия:

- По первоначальной процентной ставке (**45.29 %**) производится доначисление расхода до даты Соглашения;
- Дисконтируются пересмотренные арендные платежи с использованием новой процентной ставки (**46,63%**)
- Признается новая величина обязательства, увеличенная на **416 667 руб.**;
- Изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом (**416 667 руб.**).

Расчет амортизационных отчислений на 15.12.20

Таблица №15

Сумма ППА на 20.09.20	2 583 333
Увеличение ППА на 15.12.20	416 667
Сумма ППА на 15.12.20	3 000 000
Начислена амортизация на 15.12.20	310 718
Остаточная стоимость ППА на 15.12.20	2 689 282
Количество дней начисления амортизации на 15.12.20	86
Плановый срок амортизации, дни	715
Оставшийся срок амортизации на 15.12.20	629
Амортизационные отчисления в день с 15.12.20	4 275

Расчетный (плановый) график арендатора движения средств по договору на 15.12.20

Таблица №16

Ставка на 15.12.20 46,63%

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток обязательства	Сумма % к начислению	Амортизация в месяц	Начисленная амортизация
1	2	3	4	5				
Сумма лизинговых платежей по договору с субсидией:		3 724 000	620 667	3 623 333		623 333		
Аванс	20.08.20	700 000	116 667	583 333				
Передача	20.09.20			-2 000 000	2 000 000			
	30.09.20				2 020 573	20 573	36 130	36 130
1	10.10.20	240 000	40 000	200 000	1 841 358	20 785	36 130	72 260
	31.10.20				1 881 360	40 002	75 873	148 133
2	10.11.20	216 000	36 000	180 000	1 720 713	19 353	36 130	184 263
	30.11.20				1 756 296	35 583	72 260	256 523
3	10.12.20	180 000	30 000	150 000	1 624 363	18 066	36 130	292 653
	15.12.20	Доначисление % дохода по первоначальной ставке дисконтирования			1 632 696	8 333	18 065	310 718
	15.12.20	Увеличивается ППА на 416 667 руб.			416 667			
	15.12.20	Итого обязательство на 15.12.20			2 049 363			
	15.12.20				-2 049 363			
	31.12.20	0	0	0	2 084 037	34 674	7 904	318 622
4	10.01.21	228 000	38 000	190 000	1 916 006	21 969	4 940	323 562
	31.01.21			0	1 958 666	42 660	10 374	333 935
5	10.02.21	168 000	28 000	180 000	1 799 313	20 647	4 940	338 875
	28.02.21			0	1 833 598	34 285	8 892	347 767
6	10.03.21	168 000	28 000	180 000	1 672 926	19 329	4 940	352 707
	31.03.21			0	1 710 174	37 248	10 374	363 081
7	10.04.21	168 000	28 000	200 000	1 528 202	18 028	4 940	368 021
	30.04.21			0	1 560 590	32 388	9 880	377 900
8	10.05.21	168 000	28 000	220 000	1 357 041	16 451	4 940	382 840
	31.05.21			0	1 387 256	30 215	10 374	393 214
9	10.06.21	192 000	32 000	220 000	1 181 879	14 624	4 940	398 154
	30.06.21			0	1 206 928	25 049	9 880	408 033
10	10.07.21	216 000	36 000	220 000	999 651	12 723	4 940	412 973
	31.07.21			0	1 021 908	22 257	10 374	423 347

11	10.08.21	216 000	36 000	220 000	812 680	10 772	4 940	428 287
	31.08.21			0	830 775	18 095	10 374	438 661
12	10.09.21	216 000	36 000	220 000	619 532	8 757	4 940	443 601
	30.09.21			0	632 662	13 130	9 880	453 480
13	10.10.21	216 000	36 000	220 000	419 332	6 669	4 940	458 420
	31.10.21			0	428 668	9 337	10 374	468 794
14	10.11.21	216 000	36 000	220 000	213 187	4 519	4 940	473 734
	30.11.21			0	217 705	4 518	9 880	483 614
15	10.12.21	216 000	36 000	220 000	0	2 295	4 940	488 553
	19.12.21			0	0	0	4 446	492 999

Журнал операций у арендатора на 15.12.20

Таблица № 17

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендатор	
			Дебет	Кредит
Корректировки на дату изменения Графика платежей				
15.12.20	Начислен процентный расход по аренде на дату изменений по старой ставке дисконтирования	8 333	20	76 Обязат.
15.12.20	Корректировка ППА и Обязательства	416 667	01Аренда	76 Обязат.

4.3. Бухгалтерский учет у арендодателя по договору операционной аренды

Допустим, по условиям договора, представленных в таблицах №1- №3 предмет аренды передан в операционную аренду. Арендодатель на основании учетной политики принял решение о признании (начислении):

- доходов в период аренды на конец месяца по сумме, соответствующей аналогичному месяцу в Графике арендных платежей по договору;
- авансового платежа в качестве дохода на конец месяца начала аренды;
- субсидии в составе доходов единовременно на плановую дату ее получения.

График начисления арендных платежей по договору операционной аренды

Таблица №18

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
Сумма лизинговых платежей по договору с субсидией:		4 224 000	704 000	3 520 000
Субсидия	13.11.20	500 000	83 333	416 667
Сумма лизинговых платежей ЛП с авансом:		3 724 000	620 667	3 103 333
1	30.09.20 (аванс)	700 000	116 667	583 333
2	31.10.20	240 000	40 000	200 000
3	30.11.20	216 000	36 000	180 000
4	31.12.20	180 000	30 000	150 000
5	31.01.21	228 000	38 000	190 000
6	28.02.21	168 000	28 000	140 000
7	31.03.21	168 000	28 000	140 000
8	30.04.21	168 000	28 000	140 000
9	31.05.21	168 000	28 000	140 000
10	30.06.21	192 000	32 000	160 000
11	31.07.21	216 000	36 000	180 000
12	31.08.21	216 000	36 000	180 000
13	30.09.21	216 000	36 000	180 000
14	31.10.21	216 000	36 000	180 000
15	30.11.21	216 000	36 000	180 000
16	31.12.21	216 000	36 000	180 000

Расчет амортизационных отчислений

Таблица № 19

Стоимость ОС в аренде	3 000 000
Срок амортизации, мес.	30
Амортизационное отчисление в месяц*	100 000

*В примере арендодателем на основании пп. а п. 33 ФСБУ 6/2020 выбран способ начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

Журнал проводок у арендодателя

Таблица № 20

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит

Получение платежей от Арендатора до передачи предмета аренды				
20.08.20	Получен аванс по договору с НДС	700 000	51	62.02
20.08.20	Начислен НДС с полученного аванса по договору	116 667	76.АВ	68.02
Операции приобретения предмета аренды				
21.08.20	Оплата аванса поставщику, с НДС	3 600 000	60.02	51
20.09.20	Поступление предмета аренды от поставщика	3 000 000	08.04.	60.01
20.09.20	Выделен входящий НДС по поставке	600 000	19.01	60.01
20.09.20	Зачет аванса по договору поставки	3 600 000	60.01	60.02
Операции на дату передачи предмета аренды Арендатору				
20.09.20	Отражена передача предмета аренды	3 000 000	03.Аренда	08.04
Операции в сентябре 2020 года				
30.09.20	Начислен арендный платеж по договору	700 000	62.01	90.01
30.09.20	Начислен НДС с арендного платежа	116 667	90.03	68.02
30.09.20	Зачет аванса	700 000	62.02	62.01
30.09.20	Восстановление НДС с аванса	116 667	68.02	76.АВ
Операции в октябре 2020 года				
31.10.20	Начислен арендный платеж по договору	240 000	62.01	90.01
31.10.20	Начислен НДС с арендного платежа	40 000	90.03	68.02
31.10.20	Поступил фактический платеж от Арендатора	240 000	51	62.01
31.10.20	Начислена амортизация по ОС в аренде	100 000	20	02.Аренда
Операции в ноябре 2020 г.				
08.11.20	Получен текущий платеж от Арендатора с НДС	216 000	51	62.02
08.11.20	Начислен НДС с полученного аванса по договору	36 000	76.АВ	68.02
13.11.20	Начислена субсидия к оплате без НДС	416 667	76.Расчеты с бюджетом по субсидии	90.01
13.11.20	Начислен НДС по субсидии	83 333	76.Расчеты с бюджетом по субсидии	76.НДС
30.11.20	Начислен арендный платеж по договору	216 000	62.01	90.01
30.11.20	Начислен НДС с арендного платежа	36 000	90.03	68.02
30.11.20	Зачет аванса	216 000	62.02	62.01
30.11.20	Восстановление НДС с аванса	36 000	68.02	76.АВ
30.11.20	Начислена амортизация по ОС в аренде	100 000	20	02.Аренда
Операции в декабре 2020 г.				
08.11.20	Получен текущий платеж от Арендатора с НДС	180 000	51	62.02
08.11.20	Начислен НДС с полученного аванса по договору	30 000	76.АВ	68.02
20.12.20	Получена субсидия из бюджета	500 000	51	76.Расчеты с бюджетом по субсидии

20.12.20	Начислен НДС с субсидии к уплате в бюджет	83 333	76.НДС	68.02
----------	---	--------	--------	-------

В настоящем примере принято допущение, что 05.12.2020 г. Минпромторг принял решение об отказе арендодателю в предоставлении субсидии.

Журнал операций у арендодателя при отказе в получении субсидии

Таблица №21

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит
Отказ в получении субсидии из бюджета по вине Арендодателя (Пункт 4.1. настоящих Рекомендаций)				
05.12.20	Отнесение суммы неполученной субсидии на уменьшение финансового результата	500 000	90	76.Расчеты с бюджетом по субсидии
Отказ в получении субсидии, предъявление арендатору требования об уплате суммы скидки в разумные сроки (Пункт 4.3.1. настоящих Рекомендаций)				
05.12.20	Предъявление Арендатору требования о компенсации предоставленной скидки	500 000	76.Расчеты с Арендатором	76.Расчеты с бюджетом по субсидии