



**ОБЪЕДИНЕННАЯ ЛИЗИНГОВАЯ
АССОЦИАЦИЯ**

197342, Санкт-Петербург, наб. Черной речки, д. 47., оф. 304

тел./факс: +7 (812) 702-50-52

e-mail: ula@assocleasing.ru

<https://www.assocleasing.ru/>



Утверждено

Советом ОЛА

11.05.2023

Утверждено

Экспертным Советом ОЛА

по бухгалтерскому и налоговому учету

05.05.2023

Рекомендация ОЛА-ФСБУ-Р1-2/2023

**«Учет изменений условий неоперационной
(финансовой) аренды у арендодателя и арендатора»**

Редакция 2

СОДЕРЖАНИЕ

№	Наименование	Страница
1	Описание проблемы	3
2	Решение	3
3	Основа для выводов	6
4	Схема проведения квалификации изменений договора аренды у арендатора	9
5	Схема проведения квалификации изменений договора аренды у арендодателя	10
6	Иллюстративные примеры	11
	Пример №1. Изменение условий с признанием отдельного объекта учета аренды	11
	Пример №2. Изменения договора, не учитываемые в качестве отдельного объекта учета, вызвавшие переквалификацию договора из неоперационной аренды в операционную	13
	Пример №3. Изменения договора, не учитываемые в качестве отдельного объекта учета, не вызвавшие переквалификацию вида договора аренды, по оценке арендодателя изменения признаются «несущественными»	15
	Пример №4. Изменения договора, не учитываемые в качестве отдельного объекта учета, не вызвавшие переквалификации вида договора аренды, по оценке арендодателя изменения признаются «существенными»	24

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

На практике является распространенным явлением изменения договора аренды, приводящие к изменению объектов бухгалтерского учета. Такие изменения могут быть как предусмотрены в первоначальных условиях договора аренды, так и не предусмотрены. Изменения могут быть вызваны как изменениями бизнес-процессов субъектов арендных отношений, так и экономическими факторами (риск неплатежеспособности, банкротства и т. п.). Отражение в учете изменений условий договора полностью зависит от характера проведенных изменений.

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в пунктах 30, 31 касается вопросов «изменения договоров аренды» у арендодателей, но не раскрывает их природу и правила отражения в бухгалтерском учете. В то же время МСФО (IFRS) 16 «Аренда» уделяет особое внимание изменениям первоначальных условий договора аренды, называя их термином «модификация», под которым понимаются только изменения, не предусмотренные изначально условиями договора (см. МСФО (IFRS) 16, Приложение А, «Модификация договора аренды»). В пунктах 79-80 МСФО (IFRS) 16 раскрываются основные принципы отражения в бухгалтерском учете и отчетности такого рода изменения.

В пунктах 21 и 22 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» рассматривает условия изменения договора аренды у арендатора, при которых пересматриваются фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде. Однако, в документе не затронуты все ситуации, встречающиеся на практике, а также описанные в МСФО (IFRS) 16, в частности в пунктах 44-46.

Следует отметить, в ФСБУ 25/2018 для арендаторов и арендодателей описаны рассинхронизированные условия изменений договора, по которым приведены правила отражения их в бухгалтерском учете.

Настоящая рекомендация ставит своей целью дать арендаторам и арендодателям практические рекомендации по правилам отражения в бухгалтерском учете изменений как предусмотренных, так и не предусмотренных первоначальными условиями договора. Разработка рекомендаций основана на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

РЕШЕНИЕ

1. В данной Рекомендации рассматриваются изменения условий договора аренды как не предусмотренные первоначальными условиями договора, так и изменения предусмотренные первоначальными условиями договора.
2. В данной Рекомендации не рассматриваются изменения, связанные с изменением плавающей процентной ставки.
3. В данной Рекомендации рассматриваются изменения договора неоперационной (финансовой) аренды в случае (см. ФСБУ 25/2018, п. 21; МСФО (IFRS) 16, п. 39- 43):
 - изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, который учитывался ранее при расчете срока аренды;
 - изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде;
 - изменение оценки опциона на покупку предмета аренды;
 - изменения договора аренды, не предусмотренные первоначальными условиями договора.
4. Арендатор и арендодатель должны учитывать изменения договора неоперационной (финансовой) аренды как предусмотренные, так и не предусмотренные первоначальными условиями договора (в терминологии МСФО (IFRS) 16 «модификация») в качестве отдельного объекта учета договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:
 - изменения увеличивают право пользования одним или несколькими предметами аренды, т.е. произошло увеличение сферы применения договора аренды;
 - и

- изменения увеличивают величину арендных платежей, соизмеримую с ценой обособленной продажи (отдельного договора) добавленных предметов аренды.
5. В случае изменений договора аренды, учитываемых в качестве отдельного объекта учета в соответствии с пунктом 4 настоящей Рекомендации, арендатор и арендодатель на дату вступления в силу изменений признают их в качестве отдельного объекта учета аренды, учитываемого обособленно от существующего объекта учета по договору (см. МСФО (IFRS) 16, п. 44, 79).
- У арендатора отдельный объект учета аренды, признанный в результате изменений условий договора и положений учетной политики, учитывается по правилам ФСБУ 25/2018, раздел II.
 - У арендодателя отдельный объект учета аренды, признанный в результате изменений условий договора и положений учетной политики, на дату изменения проходит классификацию на определение вида аренды (операционная/неоперационная). Дальнейший учет осуществляется по правилам ФСБУ 25/2018, раздел III.
(См. раздел «Иллюстративные примеры», пример №1)
6. В случае изменений договора аренды, которые не учитываются в качестве отдельного объекта учета договора, на дату вступления в силу изменений **арендатор**:
- a. Производит по первоначальной процентной ставке доначисление расхода до даты изменения;
 - b. Осуществляет пересмотр ставки дисконтирования как процентной ставки, заложенной в договоре аренды на протяжении оставшегося срока аренды, если такая ставка может быть легко определена, или как ставки привлечения заемных средств арендатором на дату изменений условий договора;
 - c. Определяет «новую» величину обязательства по аренде путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей с использованием пересмотренной ставки дисконтирования;
 - d. Относит изменение величины обязательства по аренде на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включить в доходы текущего периода;
 - e. С даты вступления в силу изменений договора действует «новая» величина обязательства по аренде и «пересмотренная» ставка дисконтирования.
(См. раздел «Иллюстративные примеры», пример №3, пример №4)
7. В случае изменений договора аренды, которые не учитываются в качестве отдельного объекта учета договора, **арендодатель** на дату вступления в силу изменений осуществляет следующие действия:
- 7.1. По первоначальной процентной ставке производит доначисление дохода до даты изменения;
 - 7.2. Пересматривает классификацию объекта учета аренды при допущении, что измененные условия договора действовали бы на дату начала арендных отношений.
 - 7.2.1. Если классификация поменялась с неоперационной аренды на операционную, то
 - Арендодатель отражает в учете прекращение признания объекта учета по неоперационной аренде и признает вновь возникший объект учета операционной аренды (см. МСФО (IFRS) 16 п. 80 (a));
 - Вновь возникший объект учета операционной аренды признается в виде предмета операционной аренды, а его балансовая стоимость приравнивается к сумме чистой стоимости инвестиции в аренду по выбывшему объекту учета неоперационной аренды, которая была сформирована на дату выбытия объекта;
 - Вновь возникший объект учета далее учитывается в соответствии с правилами ФСБУ 25/2018, как объект операционной аренды и ФСБУ 6/2020, как основное средство.

(См. раздел «Иллюстративные примеры», пример №2)

7.2.2. Если классификация поменялась с операционной аренды на неоперационную аренду, то

- Арендодатель отражает в учете прекращение признания объекта операционной аренды и признает объект учета неоперационной аренды (см. IFRS 16 п. 80 (a));
- При признании вновь возникшего объекта учета неоперационной аренды сумма чистой стоимости инвестиции в аренду отражается в размере справедливой стоимости объекта учета операционной аренды на дату изменений;
- Рассчитывается процентная ставка, при этом валовая стоимость инвестиций в аренду оценивается на основании пункта 33 ФСБУ 25/2018.
- Вновь возникший объект учета далее учитывается в соответствии с ФСБУ 25/2018, как договор неоперационной аренды.

7.2.3. Если квалификация договора аренды не поменялась, то арендодатель переходит к исполнению пункта 7.3. настоящей Рекомендации.

7.3. Арендодатель определяет является ли изменение договора «существенным» или «несущественным», если изменения не вызвали перекалфикацию договора.

- 1) Для определения существенности изменений используется квалифицированное суждение на основании «качественного теста» и/или «количественного теста». Правила определения существенности рекомендуется закрепить в учетной политике.
- 2) «Качественный тест» представляет собой набор показателей, зафиксированных в учетной политике как качественно-существенные, изменения которых оцениваются как «существенные» изменения договора (например, изменение валюты, изменение срока договора более, чем на 12 месяцев, ...).
- 3) «Количественный тест» представляет собой закрепленное пороговое значение в процентах для допустимого отклонения остатка чистой стоимости инвестиции на дату изменений договора от приведенной стоимости пересмотренных арендных платежей, рассчитанных с использованием первоначальной процентной ставки. Изменение договора считается «существенным» в случае превышения порогового значения.
- 4) Изменения признаются «существенными», если хотя бы один из тестов определяет изменения как «существенные».

7.4. Если изменения договора признаются «несущественными» на основании пункта 7.3. настоящей Рекомендации, то на дату изменений:

- 7.4.1. Определяется новое значение чистой стоимости инвестиции в аренду путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей с использованием первоначальной процентной ставки (см. МСФО 9, п. 5.4.3).;
- 7.4.2. Первоначальная процентная ставка не изменяется для расчетов процентного дохода с даты вступления в силу изменений договора;
- 7.4.3. Сумма изменений чистой стоимости инвестиции в аренду, как разница между первоначальной чистой стоимостью инвестиции, определенной на основании первоначального графика платежей, и вновь полученной

чистой стоимостью инвестиции в результате реализации пункта 7.4.1. настоящей Рекомендации, признается как доходы/расходы от изменений условий договора в текущем периоде.

(См. раздел «Иллюстративные примеры», пример №3)

7.5. Если изменения признаются «существенными», то на дату изменений:

7.5.1. Прекращается признание чистой стоимости инвестиции в аренду;

7.5.2. Признается «новая» чистая стоимость инвестиции в аренду (см. МСФО 9, п. В 5.5.25) и «новая процентная ставка».

7.5.3. «Новая» чистая стоимость инвестиции в аренду, признаваемая с даты изменения договора, рассчитывается как приведенная стоимость арендных платежей на протяжении оставшегося срока аренды по «новой» ставке, определяемой на основании профессионального суждения, сформированного по данным применяемой арендодателем ставки в текущем периоде для аналогичного договора аренды (в отношении валюты, срока, вида договора, типа процентной ставки и других факторов, с аналогичным кредитным рейтингом арендаторов).

В случае рыночного характера изменений договора арендодатель, основываясь на требовании рациональности (см. пункт 6 ПБУ №1/2008 «Учетная политика организации»), может применить допущение, что справедливая стоимость чистой стоимости инвестиции в аренду на дату изменения равна значению выбывшей предыдущей чистой стоимости инвестиции в аренду, рассчитанной на базе предыдущего графика платежей и предыдущей эффективной процентной ставки доходности. Под рыночным характером изменений договора понимается ситуация, при которой полученная процентная ставка, рассчитанная на основе остатка чистой стоимости инвестиции на дату изменений и нового графика платежей, приблизительно соответствует применяемым арендодателем ставкам по аналогичным договорам.

7.5.4. Изменение величины чистой стоимости инвестиции признается как доход/расход от изменений условий договора за текущий период.

(См. раздел «Иллюстративные примеры», пример №4)

8. В учетной политике рекомендуется закрепить:

- арендатору и арендодателю правила учета отдельных объектов учета договора аренды в соответствии с пунктом 3 настоящей Рекомендации;
- арендодателю правила оценки существенности изменений договора (количественная и/или качественная оценка) и их критерии (пороговые значения) в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В силу того, что в ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» не представлены четкие правила по отражению в бухгалтерском учете изменений условий договора как предусмотренных, так и не предусмотренных первоначальными условиями договора, целесообразно обратиться к МСФО (IFRS) 16 «Аренда» за получением недостающей информации.

В МСФО (IFRS) 16 уделяется внимание изменениям договора. Для арендодателей рассматриваются только изменения, не предусмотренные первоначальными условиями договора и дается им определение «модификация» (см. МСФО (IFRS) 16, Приложении А «Модификация договора аренды»; пункты 79-80). Для арендаторов МСФО (IFRS) 16 делает акцент на двух видах изменений – предусмотренных первоначальными условиями договора (см. МСФО (IFRS) 16, пункты 39-47) и не предусмотренных первоначальными условиями договора (см. МСФО (IFRS) 16, пункты 44-46).

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и ФСБУ для госсектора «Аренда», определяющие правила бухгалтерского учета аренды в России, не пользуются термином «модификация», не делят изменения договора аренды на два вида – предусмотренные действующими условиями договора и не предусмотренные. Кроме того, в отличие от правил МСФО (IFRS) 16, Федеральные стандарты не рассматривают возможность учета определенных изменений через «отдельный договор», применение «качественной и количественной» оценки для классификации изменений договора как «существенные» и «несущественные». Оба стандарта значительно упрощают правила учета изменений аренды, дают их фрагментарно, оставив за скобками значительную часть практикуемых бизнесом изменений договоров аренды.

В сложившейся ситуации считаем целесообразным опереться на Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», статью 8 «Учетная политика», пункт 4, где указано: *«В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами»*. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в пункте 7.1 рекомендует в подобных ситуациях разрабатывать соответствующий способ ведения бухгалтерского учета *«используя последовательно следующие документы:*

- а) международные стандарты финансовой отчетности;*
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;*
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета»*

МСФО (IFRS) 16, в отличие от ФСБУ 25/2018, рекомендует как арендаторам, так и арендодателям признавать в качестве отдельного объекта учета аренды изменения (модификацию), при которых произошло одновременно два события: добавилось право пользования активом и увеличилась величина арендных платежей соизмеримо с величиной обособленной продажи. Касательно такого рода изменений настоящая Рекомендация предлагает арендаторам и арендодателям осуществить действия соответствующие прописанным правилам в пунктах 44, 79 МСФО (IFRS) 16 (см. пункты 4-5, настоящей Рекомендации).

В пункте 6 настоящей Рекомендации рассмотрены действия арендатора в полном соответствии с пунктами 21-22 ФСБУ 25/2018 и пунктами 45-46 МСФО (IFRS) 16 в случае изменений договора аренды, которые не учитываются в качестве отдельного договора аренды.

В пункте 6б настоящей Рекомендации в случае изменений договора аренды, которые не учитываются в качестве отдельного объекта учета, предлагается арендатору осуществить пересмотр ставки дисконтирования:

1. как процентной ставки, заложенной в договоре аренды на протяжении оставшегося срока аренды, если такая ставка может быть легко определена
или
2. как ставки привлечения заемных средств арендатором на дату изменений условий договора.

Предложенные варианты не представляют два способа определения одного и того же. Эти две ставки являются концептуально разными. «Процентная ставка, заложенная в договоре аренды» по существу характеризует размер минимального дохода, который арендодатель ожидает получить от данной аренды. Этот показатель является специфичным для арендодателя.

«Ставка привлечения заемных средств арендатором» по существу является ставкой, по которой арендатор ожидал бы привлечь заемные средства на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении для получения актива со стоимостью, аналогичной стоимости актива в форме права пользования. Данный показатель является специфичным для арендатора.

У арендодателя в случае изменений договора аренды, которые не учитываются в качестве отдельного договора аренды, исходя из правил МСФО (IFRS) 9 пункта 5.4.3. и МСФО (IFRS) 16 пункта 80, может измениться величина ставки дисконтирования, а может использоваться прежняя ставка, функционирующая до изменений договора. Все зависит от того, насколько «существенные» произошли изменения условий договора. Эта ситуация рассматривается в пункте 7 настоящей Рекомендации.

Поскольку в законодательном плане критерии разделения изменений договора на «существенные» и «несущественные» не закреплены, и они зависят от характера проводимого бизнеса, то арендодателю предлагается самостоятельно определить их в учетной политике с учетом правил, описанных в МСФО (IFRS) 9 (см. МСФО (IFRS) 9 B5.5.25-26). В дальнейшем арендодатель руководствуется принятыми критериями при квалификации произошедших изменений договора аренды и при выборе действий в области бухгалтерского учета.

Базируясь на материале ФСБУ 25/2018, ФСБУ для госсектора «Аренда», МСФО (IFRS) 16, МСФО (IFRS) 9, а также проведенном анализе считаем целесообразным дополнить положения ФСБУ 25/2018 правилами из МСФО, представленными в настоящей Рекомендации. Это приведет к единообразию в понимании изменений договора аренды арендаторами и арендодателями, а также позволит сблизить учет неоперационной (финансовой) аренды с международными требованиями.

СХЕМА ПРОВЕДЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ ИЗМЕНЕНИЙ ДОГОВОРА НЕОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ У АРЕНДАТОРА

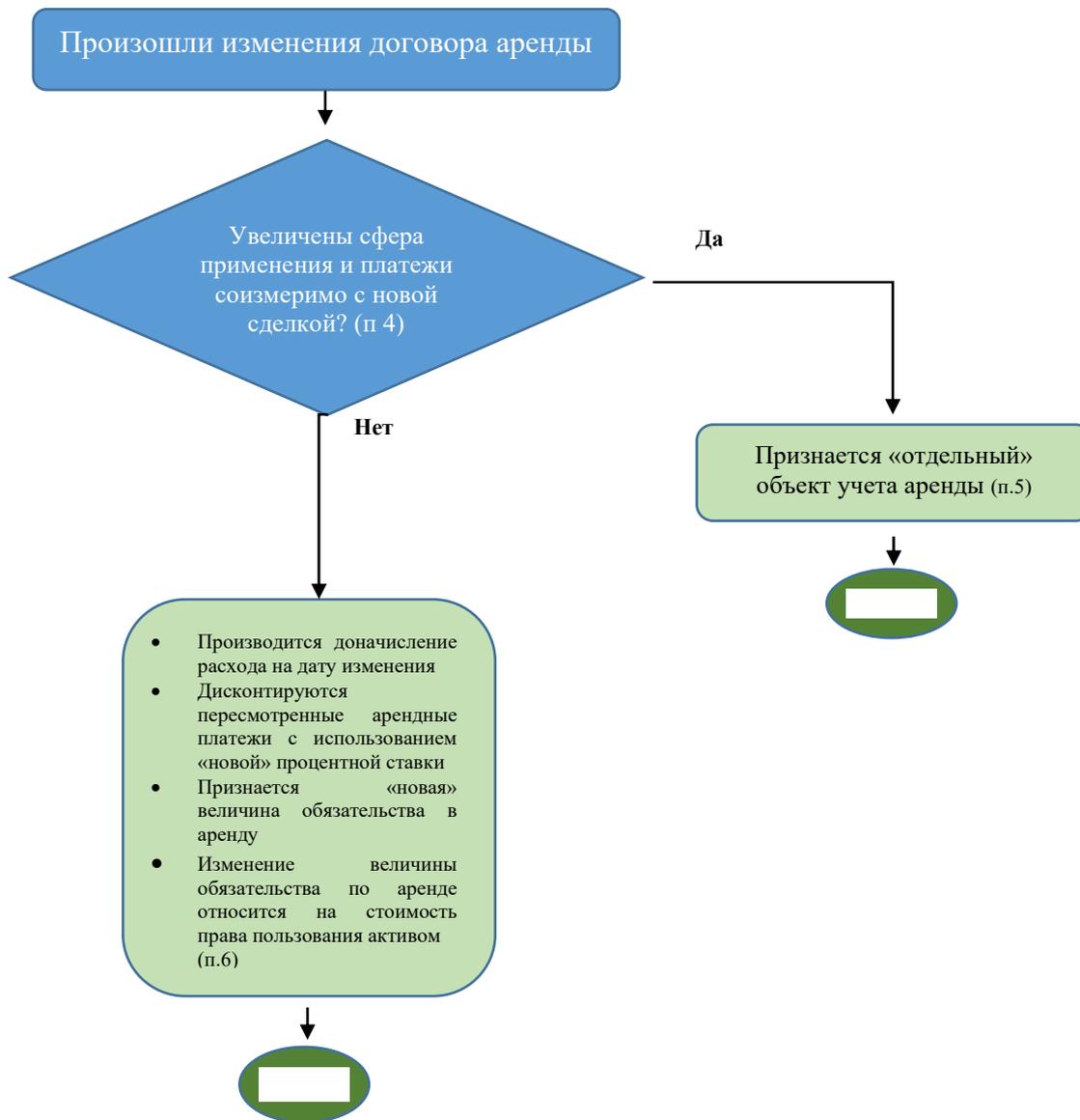
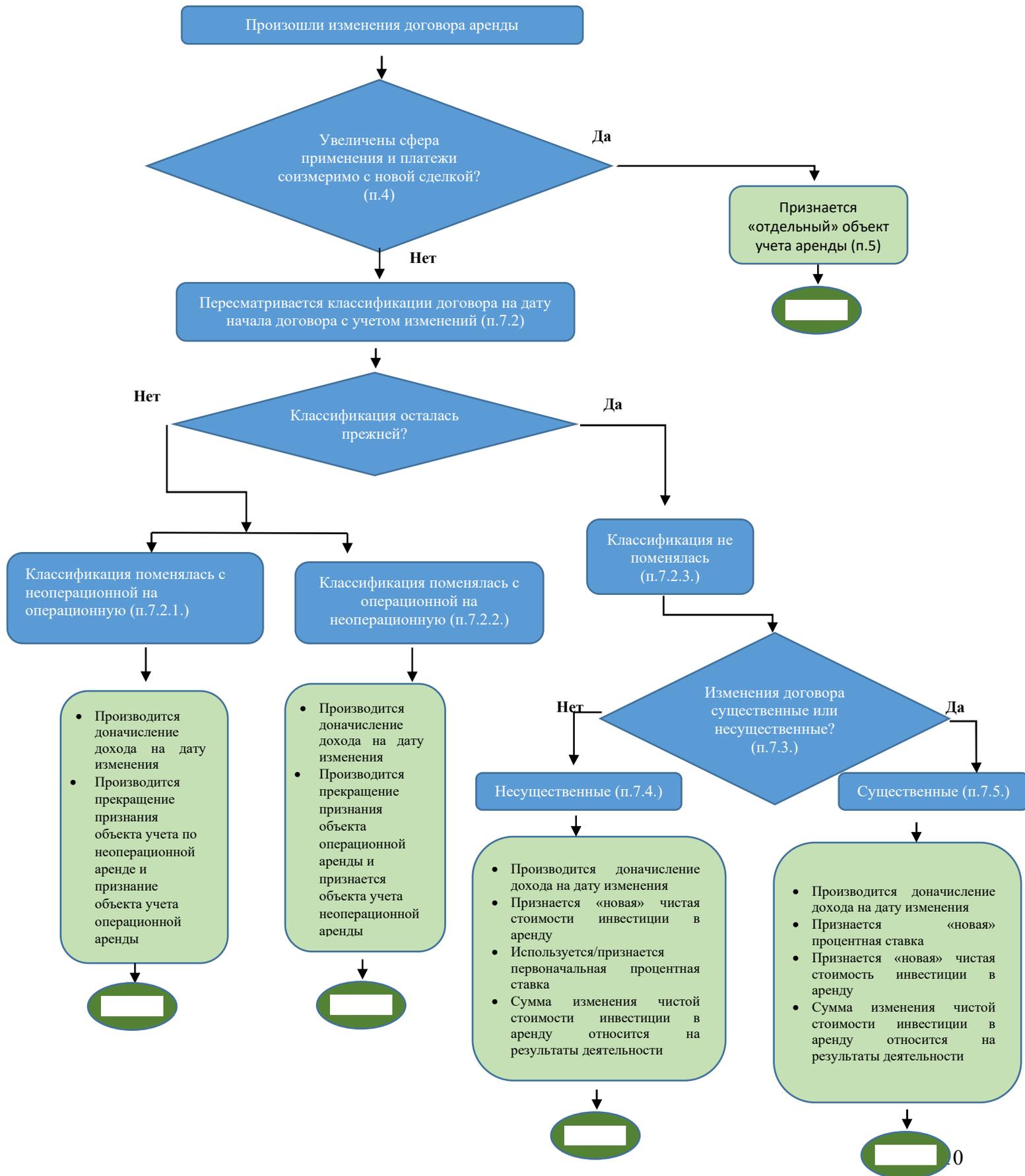


СХЕМА ПРОВЕДЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ ИЗМЕНЕНИЙ ДОГОВОРА НЕОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ У АРЕНДОДАТЕЛЯ



ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Пример № 1. Изменение условий договора с признанием отдельного объекта учета аренды

1.1. Условия

Арендодатель по договору неоперационной аренды передал арендатору в аренду 30 рефрижераторов на срок 8 лет. Срок аренды приближается к сроку экономической жизни этих автомобилей.

В начале 6 года стороны изменили условия договора аренды. Арендатору предоставляется право пользования на 20 дополнительных рефрижераторов на оставшийся срок аренды, т.е. на 3 года, без права выкупа.

На дату заключения дополнительного соглашения к договору приведенная стоимость арендных платежей за 3 года по ставке применяемой арендодателем в текущем периоде для аналогичного договора аренды не сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды.

1.2. Квалификация изменений

Таблица результатов проведения квалификации арендатором и арендодателем

Таблица 1.1.

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
1	<u>Арендатор, арендодатель:</u> увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой?	4	Да	Требуется признание отдельного объекта учета договора. <u>Основания для вывода:</u> арендные платежи за дополнительные автомобили соизмеримы с отдельной арендой, как если бы заключался отдельный договор.
2	<u>Арендодатель:</u> классификация вида аренды для выделенного объекта учета договора?	5	Операционная	Операционная аренда, т.к. срок аренды значительно ниже срока экономической жизни объекта, выкуп не предусмотрен и нет других признаков классификации договора аренды в пользу неоперационной

1.3. Решение

- Арендатор и арендодатель учитывают изменения договора как отдельный объект учета на 20 рефрижераторов с даты вступления в силу изменений.
- Арендатор и арендодатель не изменяют учет первоначальной аренды на 30 рефрижераторов.
- Арендодатель для целей бухгалтерского учета квалифицирует отдельный объект учета договора на 20 рефрижераторов как операционную аренду.

1.4. Бухгалтерский учет у арендатора

Пример проводок у арендатора по изменениям, признаваемым в качестве отдельного объекта учета

Таблица 1.2

Содержание операций	БУ		
	Д-т	К-т	Сумма
Операции на дату передачи в аренду 20 рефрижераторов			

Отражение первоначальной оценки обязательства по аренде (ФСБУ25/2018 пункт 10, пункт 13а)	08	76Обязат	Стоимость переданных в аренду 20 рефрижераторов
Признание ППА (ФСБУ25/2018, пункт 10)	01 Аренда	08	Стоимость переданных в аренду 20 рефрижераторов
Ежемесячные проводки			
Стандартные проводки по аренде, как самостоятельному объекту учета			

1.5. Бухгалтерский учет у арендодателя

Пример проводок у арендодателя по изменениям, признаваемым в качестве отдельного объекта учета

Таблица 1.3.

Содержание операций	БУ		
	Д-т	К-т	Сумма
Операции на дату передачи в аренду 20 рефрижераторов			
Передача в операционную аренду рефрижераторов	03(01)	08	Стоимость, переданных в аренду 20 рефрижераторов
Ежемесячные проводки			
Начисление арендного платежа (отражение выручки по операционной аренде)	62	90.01	Начисление арендного платежа (отражение выручки от операционной аренды)
Начисление амортизационных отчислений по сданным в аренду ОС	20	02.2	Сумма месячных амортизационных отчислений

Пример № 2. Изменения договора, не учитываемые в качестве отдельного объекта учета, вызвавшие переквалификацию договора из неоперационной (финансовой) аренды в операционную

2.1. Условия

Арендодатель по договору неоперационной аренды передал арендатору в аренду 30 рефрижераторов на срок 8 лет. Срок аренды приближается к сроку экономической жизни этих автомобилей.

В начале 3-го года стороны изменили условия договора аренды и сократили срок аренды до 4-х лет без права выкупа предметов аренды.

На дату заключения дополнительного соглашения к договору аренды пересматривается классификация объекта учета аренды при допущении, что измененные условия договора были известны на дату начала арендных отношений. Проведенные расчеты показали, что приведенная стоимость арендных платежей за 4 года не сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды.

2.2. Квалификация изменений договора арендодателем

Таблица результатов проведения квалификации изменений договора арендодателем
Таблица 2.1.

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
1	Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой?	4	Нет	Признания отдельного объекта учета (договора) не требуется
2	Поменялась ли классификация договора если бы изменения условий были бы известны на дату начала договора?	7.2.	Да	На дату начала аренды договор классифицировался бы как операционная аренда т.к. (1) срок аренды значительно ниже срока экономической жизни объекта; (2) приведенная стоимость на дату начала аренды значительно ниже справедливой стоимости предмета аренды; (3) отсутствует выкуп предмета аренды в конце срока договора.

2.3. Решение арендодателя

На основании проведенной квалификации арендодатель принял решение:

- изменения договора привели к переквалификации договорных отношений из неоперационной аренды в операционную аренду.

2.4. Бухгалтерский учет у арендодателя

На дату вступления в силу изменений по договору производятся следующие действия:

- прекращается признание чистой инвестиции по неоперационной аренде и признаются предметы аренды (рефрижераторы) в качестве основных средств;
- определяется стоимость основных средств равной сумме чистых инвестиций в аренду на дату изменений.

Журнал операций арендодателя на дату изменения договора

Таблица 2.2.

Содержание операций	БУ		
	Д-т	К-т	Сумма

Операции на дату изменений договора			
Признание операционной аренды и прекращение признания неоперационной аренды рефрижераторов	03(01)	76 ЧИА	Стоимость ОС равна чистой стоимости инвестиции в аренду на дату изменений договора .
Ежемесячные операции			
Начисление арендного платежа (отражение выручки по операционной аренде)	62	90.01	Начисление арендного платежа в соответствии с Графиком платежей по договору
Начисление амортизации по сданным в аренду ОС	20	02.2	Сумма месячных амортизационных отчислений

2.5. Квалификация изменений договора арендатором

Таблица №2.3.

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
1	Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой?	4	Нет	Признания отдельного объекта учета (договора) не требуется

Решение: Бухгалтерский учет изменений договора осуществляется в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации.

Реализация арендатором бухгалтерского учета в соответствии с пунктами 6 настоящей Рекомендации представлена в Примере №3 и Примере №4.

Пример № 3. Изменения договора, не учитываемые в качестве отдельного объекта учета, не вызвавшие переквалификацию вида договора аренды, по оценке арендодателя изменения признаются «несущественными»

3.1. Условия

В январе 2020 года был заключен договор неоперационной аренды на срок 18 месяцев. Стоимость предмета аренды без НДС равна 150 000 руб. Договором определен график платежей, по которому арендатор погашает задолженность перед арендодателем по аренде (см. таблицу 3.1.).

График платежей по договору

Таблица 3.1

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
ИТОГО с авансом:		194 400	32 400	162 000
Аванс	15.01.20	42 000	7 000	35 000
1	11.02.20	8 400	1 400	7 000
2	11.03.20	8 400	1 400	7 000
3	11.04.20	8 400	1 400	7 000
4	11.05.20	8 400	1 400	7 000
5	11.06.20	8 400	1 400	7 000
6	11.07.20	8 400	1 400	7 000
7	11.08.20	8 400	1 400	7 000
8	11.09.20	8 400	1 400	7 000
9	11.10.20	8 400	1 400	7 000
10	11.11.20	8 400	1 400	7 000
11	11.12.20	8 400	1 400	7 000
12	11.01.21	8 400	1 400	7 000
13	11.02.21	8 400	1 400	7 000
14	11.03.21	8 400	1 400	7 000
15	11.04.21	8 400	1 400	7 000
16	11.05.21	8 400	1 400	7 000
17	11.06.21	8 400	1 400	7 000
18	11.07.21	9 600	1 600	8 000

В соответствии с условиями договора арендатор и арендодатель признают расход/доход по рассчитанной ставке 13,9446 % в соответствии с Расчетным (плановым) графиком платежей и начислений для целей бухгалтерского учета (см. таблицу 3.2). Ставка доходности у Сторон договора одинаковая в силу того, что справедливая стоимость на дату начала аренды единая для арендатора и арендодателя и График платежей так же единый на основании условий договора.

Расчетный (плановый) график платежей и начислений для целей бухгалтерского учета у арендодателя и арендатора на 20.02.20

Процентная ставка на 20.02.20 = 13,9446 %

Таблица 3.2

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток обязательства/Остаток ЧИА	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
ИТОГО с авансом:		194 400	32 400	162 000		12 000
Аванс	15.01.20	42 000	7 000	35 000		
Передача ПЛ	20.01.20	-	-	-	<i>115 000</i>	-
1	11.02.20	8 400	1 400	7 000	<i>108 908</i>	908

	29.02.20	-	-	-	109 612	703
2	11.03.20	8 400	1 400	7 000	103 044	432
	31.03.20	-	-	-	103 784	740
3	11.04.20	8 400	1 400	7 000	97 193	409
	30.04.20	-	-	-	97 855	663
4	11.05.20	8 400	1 400	7 000	91 241	386
	31.05.20	-	-	-	91 896	655
5	11.06.20	8 400	1 400	7 000	85 258	362
	30.06.20	-	-	-	85 840	581
6	11.07.20	8 400	1 400	7 000	79 178	338
	31.07.20	-	-	-	79 746	568
7	11.08.20	8 400	1 400	7 000	73 061	314
	31.08.20	-	-	-	73 585	524
8	11.09.20	8 400	1 400	7 000	66 875	290
	30.09.20	-	-	-	67 331	456
9	11.10.20	8 400	1 400	7 000	60 597	265
	31.10.20	-	-	-	61 032	435
10	11.11.20	8 400	1 400	7 000	54 272	241
	30.11.20	-	-	-	54 642	370
11	11.12.20	8 400	1 400	7 000	47 858	215
	31.12.20	-	-	-	48 201	344
12	11.01.21	8 400	1 400	7 000	41 391	190
	31.01.21	-	-	-	41 688	297
13	11.02.21	8 400	1 400	7 000	34 853	164
	28.02.21	-	-	-	35 065	213
14	11.03.21	8 400	1 400	7 000	28 204	138
	31.03.21	-	-	-	28 406	202
15	11.04.21	8 400	1 400	7 000	21 518	112
	30.04.21	-	-	-	21 665	147
16	11.05.21	8 400	1 400	7 000	14 750	85
	31.05.21	-	-	-	14 856	106
17	11.06.21	8 400	1 400	7 000	7 915	59
	30.06.21	-	-	-	7 969	54
18	11.07.21	9 600	1 600	8 000	0	31

Примечание: 1) Для расчета процентной ставки использовалась формула Excel ЧИСТВНДОХ.

2) Для расчета данных колонки 7 «Сумма % к начислению» использовалась формула: $\text{Сумма долга} * ((1 + \text{ставка})^{((\text{Дата n} - \text{Дата n-1}) / 365) - 1})$

3.2. Изменение условий договора

В сентябре 2020 года арендатор обратился с запросом на пролонгацию договора на 6 месяцев с изменением суммы ежемесячных лизинговых платежей.

15.09.2020 было подписано дополнительное соглашение к договору с новым графиком платежей (см. таблицу 3.3).

**Дополнительное соглашение от 15.09.2020 г.
График платежей по договору на 15.09.2020**

Таблица 3.3

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
ИТОГО с авансом:		202 800	33 800	169 000
Аванс	15.01.2020	42 000	7 000	35 000
1	11.02.2020	8 400	1 400	7 000
2	11.03.2020	8 400	1 400	7 000
3	11.04.2020	8 400	1 400	7 000
4	11.05.2020	8 400	1 400	7 000
5	11.06.2020	8 400	1 400	7 000
6	11.07.2020	8 400	1 400	7 000
7	11.08.2020	8 400	1 400	7 000
8	11.09.2020	8 400	1 400	7 000
	15.09.2020			
9	11.10.2020	4 800	800	4 000
10	11.11.2020	4 800	800	4 000
11	11.12.2020	4 800	800	4 000
12	11.01.2021	6 000	1 000	5 000
13	11.02.2021	6 000	1 000	5 000
14	11.03.2021	6 000	1 000	5 000
15	11.04.2021	6 000	1 000	5 000
16	11.05.2021	6 000	1 000	5 000
17	11.06.2021	6 000	1 000	5 000
18	11.07.2021	6 000	1 000	5 000
19	11.08.2021	6 000	1 000	5 000
20	11.09.2021	6 000	1 000	5 000
21	11.10.2021	6 000	1 000	5 000
22	11.11.2021	6 000	1 000	5 000
23	11.12.2021	6 000	1 000	5 000
24	11.01.2022	7 200	1 200	6 000

3.3. Бухгалтерский учет у арендодателя

3.3.1 Квалификация изменений договора

Таблица результатов проведения квалификации изменений договора арендодателем

Таблица 3.4

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
1	Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой?	4	Нет	Признания отдельного объекта учета не требуется
2	Поменялась ли классификация договора если бы изменения условий были бы известны на дату начала договора?	7.2.	Нет	Переход к пункту 7.3 настоящих Рекомендаций
3	Изменения по договору «существенные» или «несущественные»?	7.3	?	

Выполнение шага 3: проверка на «существенность» и «несущественность» изменений договора

Выписка из учетной политики арендодателя

*Изменения договора в связи со следующими событиями считаются **качественно-существенными** изменениями:*

- *Изменение валюты договора*
- *Изменение срока аренды более чем на 12 месяцев*

*Для всех остальных событий применяется **количественная оценка существенности**: изменения условий договора считаются «существенными» если приведенная стоимость договора, рассчитанная на основании будущих денежных платежей (по новым условиям) и прежней ставке доходности, отличается как минимум на 10% от остатка обязательства/чистой инвестиции на дату изменений. В противном случае изменения считаются «несущественными»*

Качественная оценка. Изменения договора не были расценены как качественно-существенное изменение исходя из критериев, представленных в учетной политике организации.

Количественная оценка. Арендодатель выполнил количественную оценку существенности изменения договора, базируясь на критериях, отмеченных в учетной политике.

Выполняются следующие расчетные и сравнительные операции (см. таблицу 3.6.):

- (1) Доначисляется процентный доход до даты изменений в размере 96 руб.
- (2) Фиксируется остаток чистых инвестиций (ЧИА) на 15.09.2020 в размере **66 971 руб.;**
- (3) Определяется величина чистых инвестиций на 15.09.2020 на базе нового графика платежей и ставки доходности, действующей до даты изменений (13,9446%) в размере **71 041 руб.** Расчет проводился с использованием формулы Excel **ЧИСТНЗ;**
- (4) Определяется разница между остатком чистых инвестиций в аренду на 15.09.20 (2) и величиной чистых инвестиций по данным нового графика платежей (3) в размере **4070 руб.** (71 041 руб. – 66 971 руб.)
- (5) Определяется изменение размера чистых инвестиций в процентном выражении по отношению к значению остатка чистых инвестиций в аренду на дату изменений:
4070 руб. /66 971 руб. *100% = **6,08%**
- (6) Производится сравнение процентного отклонения изменений чистых инвестиций в аренду на дату изменений с критериальным значением, принятым в учетной политике организаций $6,08\% < 10\%$ (критерий существенности)

Вывод: Изменения классифицируются (признаются) как «несущественные», так как разница между значениями чистых инвестиций по данным изменений договора и остатком чистых инвестиций в аренду на дату изменений составляет **6,08 %**, что меньше принятого в организации порогового значения (10%) «существенности» изменений.

**Таблица результатов проведения квалификации арендодателем
Результаты шага 3**

Таблица 3.5

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
3	Изменения существенные или несущественные?	7.3.	Изменения «несущественные»	Производится переход к исполнению пункта 7.4. настоящей Рекомендации

3.3.2. Действия арендодателя

- Арендодатель производит дисконтирование пересмотренных арендных платежей с 15.09.20 (см. таблицу 3.3.) с использованием первоначальной процентной ставки, равной 13,9446%. Расчет проводился с использованием формулы Excel **ЧИСТНЗ**;
- Полученная величина чистой стоимости инвестиций в аренду в размере 71 041 руб. признается на 15.09.20 (см. таблицу 3.6.);
- Сумма изменения чистой стоимости инвестиций в аренду в размере 4 070 руб., как разница между первоначальной чистой инвестицией (66 971 руб.) и вновь полученной (71 041 руб.), признается как доходы/расходы от изменений условий договора в текущем периоде (см. таблицу 3.7)

Расчетный (плановый) график платежей и начислений арендодателя для целей бухгалтерского учета на 15.09.20

Процентная ставка на 20.01.20 = 13,9446%

Таблица 3.6.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	ЧИА	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
ИТОГО с авансом:		202 800	33 800	169 000		14 930
Аванс	15.01.2020	42 000	7 000	35 000		
Передача ПЛ	20.01.20	-	-	<i>-115 000</i>	115 000	-
1	11.02.20	8 400	1 400	7 000	108 908	908
	29.02.20	-	-	0	109 612	703
2	11.03.20	8 400	1 400	7 000	103 044	432
	31.03.20	-	-	0	103 784	740
3	11.04.20	8 400	1 400	7 000	97 193	409
	30.04.20	-	-	0	97 855	663
4	11.05.20	8 400	1 400	7 000	91 241	386
	31.05.20	-	-	0	91 896	655
5	11.06.20	8 400	1 400	7 000	85 258	362

	30.06.20	-	-	0	85 840	581
6	11.07.20	8 400	1 400	7 000	79 178	338
	31.07.20	-	-	0	79 746	568
7	11.08.20	8 400	1 400	7 000	73 061	314
	31.08.20	-	-	0	73 585	524
8	11.09.20	8 400	1 400	7 000	66 875	290
	15.09.20			0	66 971	96
Остаток ЧИА на 15.09.20					66 971	
ЧИА по прежней ставке и новому Графику платежей					71 041	
Разница ЧИА в руб.					4 070	
Разница ЧИА в %					6,08%	
Вывод: Изменения "несущественные"						
Ставка доходности с 15.09.20					13,9446%	
ЧИА на 15.09.20					71 041	
	15.09.20			0	71 041	
	30.09.20	-	-	0	71 423	382
9	11.10.20	4 800	800	4 000	67 705	282
	31.10.20	0	0	0	68 191	486
10	11.11.20	4 800	800	4 000	64 460	269
	30.11.20	0	0	0	64 899	440
11	11.12.20	4 800	800	4 000	61 155	256
	31.12.20	0	0	0	61 594	439
12	11.01.21	6 000	1 000	5 000	56 837	243
	31.01.21	0	0	0	57 245	408
13	11.02.21	6 000	1 000	5 000	52 471	226
	28.02.21	0	0	0	52 791	320
14	11.03.21	6 000	1 000	5 000	47 999	208
	31.03.21	0	0	0	48 343	345
15	11.04.21	6 000	1 000	5 000	43 534	191
	30.04.21	0	0	0	43 831	297
16	11.05.21	6 000	1 000	5 000	39 003	173
	31.05.21	0	0	0	39 283	280
17	11.06.21	6 000	1 000	5 000	34 438	155
	30.06.21	0	0	0	34 673	235
18	11.07.21	6 000	1 000	5 000	29 810	137
	30.07.21	0	0	0	30 013	203
19	11.08.21	6 000	1 000	5 000	25 142	129
	31.08.21	0	0	0	25 323	180
20	11.09.21	6 000	1 000	5 000	20 422	100
	30.09.21	0	0	0	20 562	139
21	11.10.21	6 000	1 000	5 000	15 643	81
	31.10.21	0	0	0	15 755	112
22	11.11.21	6 000	1 000	5 000	10 817	62

	30.11.21	0	0	0	10 891	74
23	11.12.21	6 000	1 000	5 000	5 934	43
	31.12.21	0	0	0	5 976	43
24	11.01.22	7 200	1 200	6 000	0	24

Журнал операций арендодателя на 15.09.20

Таблица 3.7.

Содержание операций	БУ		
	Д-т	К-т	Сумма
Изменение величины ЧИА	76ЧИА	90.01	4 070

3.4. Бухгалтерский учет у арендатора

3.4.1. Квалификация изменений договора арендатором

Таблица 3.8.

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
1	Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой?	4	Нет	Признания отдельного объекта учета (договора) не требуется. Переход к пункту 6 настоящей Рекомендации

Решение: Бухгалтерский учет изменений договора осуществляется в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации.

3.4.2. Операции, проводимые арендатором на дату изменений договора

- По первоначальной процентной ставке (**13,9446%**) производится доначисление процентного расхода с 11.09.20 до 15.09.20 в размере **96 руб.** Величина обязательства на 15.09.20 стала равна **66 971 руб.** (см. таблицу 3.9);
- Определяется размер пересмотренной ставки дисконтирования:
 - Арендатор решил принять пересмотренную ставку дисконтирования как **процентную ставку, заложенную в договор аренды** на протяжении оставшегося срока аренды;
 - Арендатор запросил у арендодателя данные о процентной ставке принятой им на дату вступления в силу изменений по договору (См. Рекомендацию № ОЛА-ФСБУ-Р4/22 «Документы, используемые для оформления операций по неоперационной (финансовой) аренде»);
 - Арендатор принимает ставку процентного дохода в размере 13,9446%, которая признана арендодателем на 15.02.20, как обоснованная ставка по договору на протяжении оставшегося срока аренды.
- Определяется «новая» величина обязательства по аренде в размере 71 041 руб. путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей (см. таблицу 3.3.) с использованием пересмотренной ставки дисконтирования в размере 13,9446% (см. таблицу 3.9);
- Отнесены изменения величины обязательства по аренде в размере **4 070 руб.** (71 041- 66 971) на стоимость права пользования активом (см. таблицу 3.10)

Расчетный (плановый) график платежей и начислений арендатора для целей бухгалтерского учета на 15.09.20

Процентная ставка на 20.01.20 = 13,9446 %

Таблица 3.9.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток обязательства	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
ИТОГО с авансом:		202 800	33 800	169 000		19 000
Аванс	15.01.2020	42 000	7 000	35 000		
Передача ПЛ	20.01.20	-	-	-115 000	115 000	-
1	11.02.20	8 400	1 400	7 000	108 908	908
	29.02.20	-	-	0	109 612	703
2	11.03.20	8 400	1 400	7 000	103 044	432
	31.03.20	-	-	0	103 784	740
3	11.04.20	8 400	1 400	7 000	97 193	409
	30.04.20	-	-	0	97 855	663
4	11.05.20	8 400	1 400	7 000	91 241	386
	31.05.20	-	-	0	91 896	655
5	11.06.20	8 400	1 400	7 000	85 258	362
	30.06.20	-	-	0	85 840	581
6	11.07.20	8 400	1 400	7 000	79 178	338
	31.07.20	-	-	0	79 746	568
7	11.08.20	8 400	1 400	7 000	73 061	314
	31.08.20	-	-	0	73 585	524
8	11.09.20	8 400	1 400	7 000	66 875	290
	15.09.20			0	66 971	96
Остаток обязательства на 15.09.20					66 971	
Пересмотренная ставка дисконтирования					13,9446%	
"Новая" величина обязательства					71 041	
Изменение величины обязательства					4 070	
	15.09.20			0	71 041	
	30.09.20	-	-	0	71 423	382
9	11.10.20	4 800	800	4 000	67 705	282
	31.10.20	0	0	0	68 191	486
10	11.11.20	4 800	800	4 000	64 460	269
	30.11.20	0	0	0	64 899	440
11	11.12.20	4 800	800	4 000	61 155	256
	31.12.20	0	0	0	61 594	439
12	11.01.21	6 000	1 000	5 000	56 837	243
	31.01.21	0	0	0	57 245	408
13	11.02.21	6 000	1 000	5 000	52 471	226
	28.02.21	0	0	0	52 791	320

14	11.03.21	6 000	1 000	5 000	47 999	208
	31.03.21	0	0	0	48 343	345
15	11.04.21	6 000	1 000	5 000	43 534	191
	30.04.21	0	0	0	43 831	297
16	11.05.21	6 000	1 000	5 000	39 003	173
	31.05.21	0	0	0	39 283	280
17	11.06.21	6 000	1 000	5 000	34 438	155
	30.06.21	0	0	0	34 673	235
18	11.07.21	6 000	1 000	5 000	29 810	137
	30.07.21	0	0	0	30 013	203
19	11.08.21	6 000	1 000	5 000	25 142	129
	31.08.21	0	0	0	25 323	180
20	11.09.21	6 000	1 000	5 000	20 422	100
	30.09.21	0	0	0	20 562	139
21	11.10.21	6 000	1 000	5 000	15 643	81
	31.10.21	0	0	0	15 755	112
22	11.11.21	6 000	1 000	5 000	10 817	62
	30.11.21	0	0	0	10 891	74
23	11.12.21	6 000	1 000	5 000	5 934	43
	31.12.21	0	0	0	5 976	43
24	11.01.22	7 200	1 200	6 000	0	24

Журнал операций арендатора на 15.09.20

Таблица 3.10.

Содержание операций	БУ		
	Д-т	К-т	Сумма
Изменение величины обязательства по аренде	01 Аренда	76Обязат.	4 070

Пример 4. Изменения договора, не учитываемые в качестве отдельного объекта учета, не вызвавшие перекалфикации вида договора аренды, по оценке арендодателя изменения признаются «существенными»

4.1. Условия

См. условия заключения договора в Примере № 3 пункт 3.1.

4.2. Изменения условий договора

В сентябре 2020 года арендатор обратился с запросом на предоставление арендных каникул на 4 месяцев. Изменение условий договора было принято сторонами договора.

15.09.2020 было подписано дополнительное соглашение к договору с новым графиком платежей (см. таблицу № 4.1).

**Дополнительное соглашение от 15.09.2020 г.
График платежей по договору на 15.09.2020**

Таблица 4.1.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4	5
ИТОГО с авансом:		211 200	35 200	176 000
Аванс	15.01.20	42 000	7 000	35 000
1	11.02.20	8 400	1 400	7 000
2	11.03.20	8 400	1 400	7 000
3	11.04.20	8 400	1 400	7 000
4	11.05.20	8 400	1 400	7 000
5	11.06.20	8 400	1 400	7 000
6	11.07.20	8 400	1 400	7 000
7	11.08.20	8 400	1 400	7 000
8	11.09.20	8 400	1 400	7 000
	15.09.20			
9	11.10.20	0	0	0
10	11.11.20	0	0	0
11	11.12.20	0	0	0
12	11.01.21	0	0	0
13	11.02.21	12 000	2 000	10 000
14	11.03.21	12 000	2 000	10 000
15	11.04.21	12 000	2 000	10 000
16	11.05.21	12 000	2 000	10 000
17	11.06.21	24 000	4 000	20 000
18	11.07.21	30 000	5 000	25 000

4.3. Бухгалтерский учет у арендодателя

4.3.1 Квалификация изменений договора

Таблица результатов проведения квалификации изменений договора арендодателем

Таблица 4.2.

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
1	Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой?	4	Нет	Признания отдельного объекта учета не требуется
2	Поменялась ли классификация договора если бы изменения условий были бы известны на дату начала договора?	7.2.	Нет	Переход к пункту 7.3 настоящей Рекомендации
3	Изменения по договору «существенные» или «несущественные»?	7.3	?	

Выполнение шага 3: проверка на «существенность» и «несущественность»

Выписка из учетной политики арендодателя

Изменения договора в связи со следующими событиями считаются качественно-существенными изменениями:

- *Изменение валюты договора*
- *Изменение срока аренды более чем на 12 месяцев*

Для всех остальных событий применяется количественная оценка существенности: изменения условий договора считаются «существенными» если приведенная стоимость договора, рассчитанная на основании будущих денежных платежей (по новым условиям) и прежней ставке доходности, отличается как минимум на 10% от остатка обязательства/чистой инвестиции на дату изменений. В противном случае изменения считаются «несущественными»

Качественная оценка. Изменения договора не были расценены как качественно-существенное изменение исходя из критериев, представленных в учетной политике организации.

Количественная оценка. Арендодатель выполнил количественную оценку существенности изменения договора, базируясь на критериях, отмеченных в учетной политике.

Выполняются следующие расчетные и сравнительные операции (см. таблицу 4.4.):

- (1) Доначисляется процентный доход до даты изменений в размере 96 руб.
- (2) Фиксируется остаток чистых инвестиций (ЧИА) на 15.09.2020 в размере **66 971 руб.;**
- (3) Определяется величина чистых инвестиций на 15.09.2020 на базе нового графика платежей и ставки доходности, действующей до даты изменений (13,9446%) в размере **77 965 руб.;**
- (4) Определяется разница между остатком чистых инвестиции в аренду на 15.09.20 (2) и величиной чистых инвестиций по данным нового графика платежей (3) в размере **10994 руб.** (77 965 руб. – 66 971 руб.)
- (5) Определяется изменение размера чистых инвестиций в процентном выражении по отношению к значению остатка чистых инвестиций в аренду на дату изменений:
 $10994 \text{ руб.} / 66 971 \text{ руб.} * 100\% = 16,42\%$
- (6) Производится сравнение процентного отклонения изменений чистых инвестиций в аренду на дату изменений с критериальным значением, принятым в учетной политике организаций $16,42\% > 10\%$ (критерий существенности).

Вывод: Изменения классифицируются (признаются) как «**существенные**», так как разница между значениями чистых инвестиций по данным изменений договора и остатком чистых инвестиций в аренду на дату изменений составляет **16,42 %**, что больше принятого в организации порогового значения (10%) «существенности» изменений.

**Таблица результатов проведения квалификации арендодателем
Результат шага 4**

Таблица 4.3

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
4	Изменения «существенные» или «несущественные»?	7.3.	Изменения «существенные»	Производится переход к исполнению пункта 7.5. настоящей Рекомендации

4.3.2. Действия арендодателя (см. таблицу 4.4.)

- Прекращается признание чистых инвестиций в аренду в размере **66971 руб.**;
- Определяется «новая» ставка процентного дохода на основании профессионального суждения, сформированного по данным применяемой арендодателем ставки в текущем периоде для аналогичного договора аренды. Она равна **13%**.
- Рассчитывается «новая» чистая стоимость инвестиций в размере **78 395 руб.**, как приведенная стоимость арендных платежей на протяжении оставшегося срока аренды по «новой» ставке в размере **13%**.
- «Новая» чистая стоимость инвестиций в размере **78 395 руб.** признается на дату изменения договора.
- Изменение величины чистой стоимости инвестиций на 15.09.20 в размере **11424 руб.** признается как доход от изменений условий договора за текущий период (см. таблицу 4.5).
- С 15.09.20 признается новая ставка доходности в размере **13%**

Расчетный (плановый) график движения средств по договору у арендодателя на 15.09.20

Процентная ставка на 20.01.20 = 13,9446 %

Таблица 4.4.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	ЧИА	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
ИТОГО с авансом:		211 200	46 624	176 000		15 055
Аванс	15.01.2020	42 000	7 000	35 000		
Передача ПЛ	20.01.20	-	-	-115 000	115 000	-
1	11.02.20	8 400	1 400	7 000	108 908	908
	29.02.20	-	-	0	109 612	703
2	11.03.20	8 400	1 400	7 000	103 044	432
	31.03.20	-	-	0	103 784	740
3	11.04.20	8 400	1 400	7 000	97 193	409
	30.04.20	-	-	0	97 855	663
4	11.05.20	8 400	1 400	7 000	91 241	386
	31.05.20	-	-	0	91 896	655
5	11.06.20	8 400	1 400	7 000	85 258	362
	30.06.20	-	-	0	85 840	581

6	11.07.20	8 400	1 400	7 000	79 178	338
	31.07.20	-	-	0	79 746	568
7	11.08.20	8 400	1 400	7 000	73 061	314
	31.08.20	-	-	0	73 585	524
8	11.09.20	8 400	1 400	7 000	66 875	290
	15.09.20			0	66 971	96
Остаток ЧИА на 15.09.20					66 971	
ЧИА по прежней ставке и новому Графику платежей					77 965	
Разница ЧИА в руб.					10 994	
Разница ЧИА в %					16,42%	
Вывод: Изменения "существенные"						
Ставка доходности с 15.09.20					13,0000%	
ЧИА на 15.09.20					78 395	
Изменение величины ЧИА на 15.09.20					11 424	
	15.09.20			0	78 395	
	30.09.20	-	-	0	78 816	422
9	11.10.20	0	0	0	79 127	311
	31.10.20	0	0	0	79 695	568
10	11.11.20	0	0	0	80 009	314
	30.11.20	0	0	0	80 555	546
11	11.12.20	0	0	0	80 872	318
	31.12.20	0	0	0	81 453	581
12	11.01.21	0	0	0	81 774	321
	31.01.21	0	0	0	82 361	587
13	11.02.21	12 000	2 000	10 000	72 686	325
	28.02.21	0	0	0	73 129	443
14	11.03.21	12 000	2 000	10 000	63 417	288
	31.03.21	0	0	0	63 872	455
15	11.04.21	12 000	2 000	10 000	54 124	252
	30.04.21	0	0	0	54 493	369
16	11.05.21	12 000	2 000	10 000	44 708	215
	31.05.21	0	0	0	45 029	321
17	11.06.21	24 000	4 000	20 000	25 206	177
	30.06.21	0	0	0	25 378	172
18	11.07.21	30 000	5 000	25 000	478	100

Журнал операций арендодателя на дату изменения договора

Таблица №4.5

Содержание операций	БУ		
	Д-т	К-т	Сумма
Изменение величины ЧИА	76ЧИА	90.01	11 424

4.4. Бухгалтерский учет у арендатора

4.4.1. Квалификация изменений договора арендатором

Таблица 4.6.

№ шага	Вопрос	Пункт Рекомендаций	Ответ	Вывод
1	Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой?	4	Нет	Признания отдельного объекта учета не требуется. Переход к пункту 6 настоящей Рекомендации

Решение: Бухгалтерский учет изменений договора осуществляется в соответствии с пунктом 6 настоящей Рекомендации.

4.4.2. Операции, проводимые арендатором на дату изменений договора (см. таблицу 4.7)

- По первоначальной процентной ставке (**13,9446%**) производится доначисление процентного расхода с 11.09.20 до 15.09.20 в размере **96 руб.** Величина обязательства на 15.09.20 стала равна **66 971 руб.**;
- Определяется размер пересмотренной ставки дисконтирования:
 - Арендатор решил принять пересмотренную ставку в размере **ставки привлечения заемных средств** на дату изменений условий договора;
 - Арендатор осуществил запрос в банк о предоставлении ему кредита в размере 66 971 руб. на срок 10 месяцев. Был получен ответ о возможности предоставления кредита по ставке 13,5%.
 - Поскольку арендатор использует сложный процент для расчета процентного расхода по аренде, производится перевод простого процента (13,5% годовых) в сложный по формуле:

$$\text{Сложный процент} = (1 + \text{Простой процент}/365)^{365-1}$$

$$14,5\% = (1 + 13,5\%/365)^{365-1}$$
 - Арендатор принимает ставку процентного расхода в размере 14,5%, как пересмотренную ставку дисконтирования на оставшийся срок аренды;
- Определяется «новая» величина обязательства по аренде в размере 71 041 руб. путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей (см. таблицу 4.1.) с использованием пересмотренной ставки дисконтирования в размере 14,5% (см. таблицу 4.7);
- Отнесены изменения величины обязательства по аренде в размере **10744 руб.** (77 715 - 66 971) на стоимость права пользования активом (см. таблицу 4.8)

Расчетный (плановый) график платежей и начислений арендатора для целей бухгалтерского учета

Таблица 4.7.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток обязательства	Сумма %, к начислению
1	2	3	4	5	6	7
ИТОГО с авансом:		211 200	35 200	176 000		15 256
Аванс	15.01.2020	42 000	7 000	35 000		
Передача ПЛ	20.01.20	-	-	-115 000	115 000	
1	11.02.20	8 400	1 400	7 000	108 908	908
	29.02.20	-	-	0	109 612	703
2	11.03.20	8 400	1 400	7 000	103 044	432
	31.03.20	-	-	0	103 784	740

3	11.04.20	8 400	1 400	7 000	97 193	409
	30.04.20	-	-	0	97 855	663
4	11.05.20	8 400	1 400	7 000	91 241	386
	31.05.20	-	-	0	91 896	655
5	11.06.20	8 400	1 400	7 000	85 258	362
	30.06.20	-	-	0	85 840	581
6	11.07.20	8 400	1 400	7 000	79 178	338
	31.07.20	-	-	0	79 746	568
7	11.08.20	8 400	1 400	7 000	73 061	314
	31.08.20	-	-	0	73 585	524
8	11.09.20	8 400	1 400	7 000	66 875	290
	15.09.20			0	66 971	96
Остаток обязательства на 15.09.20					66 971	
Пересмотренная ставка дисконтирования					14,5%	
"Новая" величина обязательства					77 715	
Изменение величины обязательства					10 744	
	15.09.20			0	77 715	
	30.09.20	-	-	0	78 148	434
9	11.10.20	0	0	0	78 468	320
	31.10.20	0	0	0	79 052	584
10	11.11.20	0	0	0	79 376	323
	30.11.20	0	0	0	79 937	561
11	11.12.20	0	0	0	80 264	327
	31.12.20	0	0	0	80 862	598
12	11.01.21	0	0	0	81 192	331
	31.01.21	0	0	0	81 797	605
13	11.02.21	12 000	2 000	10 000	72 131	334
	28.02.21	0	0	0	72 588	456
14	11.03.21	12 000	2 000	10 000	62 885	297
	31.03.21	0	0	0	63 353	468
15	11.04.21	12 000	2 000	10 000	53 612	259
	30.04.21	0	0	0	53 991	379
16	11.05.21	12 000	2 000	10 000	44 212	221
	31.05.21	0	0	0	44 541	329
17	11.06.21	24 000	4 000	20 000	24 723	182
	30.06.21	0	0	0	24 898	175
18	11.07.21	30 000	5 000	25 000	0	102

Журнал операций арендатора на 15.09.20

Таблица 4.8.

Содержание операций	БУ		
	Д-т	К-т	Сумма

Изменение величины обязательства по аренде	01 Аренда	76Обязат.	10 744
---	-----------	-----------	--------