



**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-Р7/2023

**«Бухгалтерский учет изменений договора
неоперационной (финансовой) аренды
при досрочном выкупе предметов аренды»**

СОДЕРЖАНИЕ

№	Наименование	Страница
1	Описание проблемы	3
2	Решение	3
3	Основа для выводов	4
4	Иллюстративные примеры	6
	Базовые условия иллюстративных примеров	6
	Пример №1. Полный выкуп. Незначительный период от даты изменений договора до полного выкупа предметов аренды	9
	Пример №2. Полный выкуп предметов аренды. Значительный период от даты изменений договора до полного выкупа предметов аренды. Изменения договора признаются арендодателем «несущественными»	13
	Пример №3. Полный выкуп. Значительный период от даты изменений договора до полного выкупа предметов аренды. Изменения договора признаются арендодателем «существенными»	17
	Пример №4. Частичный выкуп	22

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в пунктах 21-23 рассматривает правила пересмотра арендатором фактической стоимости права пользования актива и обязательства по аренде при полном и частичном прекращении договора аренды. Аналогичной темы ФСБУ 25/2018 не касается в разделе «Учет у арендодателя». Учитывая тот факт, что полное или частичное прекращение договора является единым событием для арендатора и арендодателя, возникает вопрос скоординированного отражения его в учете обеих сторон договора.

Следует отметить, что досрочное прекращение договора аренды может быть, как с выкупом предметов аренды, так и без выкупа, как с возвратом предмета аренды арендодателю в разумные сроки, так и без возврата предмета аренды, а также при уничтожении предмета аренды... Все эти нюансы, характерные для досрочного завершения договора аренды, существенно влияют на правила отражения их в бухгалтерском учете. Из всего многообразия вариантов прекращения договора аренды настоящая Рекомендация рассматривает только ситуацию прерывания договора аренды при полном или частичном досрочном выкупе предметов аренды.

Кроме того, от даты принятия решения сторонами договора об изменении условий аренды до даты завершения договора может пройти как несколько дней, так и несколько месяцев. Практика ведения неоперационной (финансовой) аренды выработала разное отношение к временному фактору в данной ситуации. Анализ опубликованных позиций ряда аудиторских организаций показывает, что и они принимают во внимание период от даты принятия решения о досрочном выкупе предмета аренды до завершения договора.

Целью настоящей рекомендации является определение классификации операции полного или частичного прекращения договора с выкупом предмета аренды и правил бухгалтерского учета у арендатора и арендодателя.

РЕШЕНИЕ

1. В данной Рекомендации рассматриваются изменения по арендному компоненту договора (см. Рекомендацию БМЦ Р-130/2021-ОК ЛИЗИНГ «Арендный и неарендный компоненты договора»).
2. В целях настоящей Рекомендации под полным или частичным досрочным прекращением аренды с выкупом предмета аренды понимаются изменения договора неоперационной аренды, как не предусмотренные первоначальными условиями договора, так и изменения предусмотренные первоначальными условиями договора, когда в отношении части или всех предметов аренды изменяются:
 - срок аренды, в сторону его уменьшения;
 - величина арендных платежей, включая изменения, связанные с выкупной ценой предмета аренды.
3. В настоящей Рекомендации рассматриваются изменения, проводимые по единице бухгалтерского учета («котловой» метод учета по договору; по каждой единице предмета аренды при бухгалтерском учете по предметам аренды).
4. Если по решению организации, зафиксированному в учетной политике, проходит незначительный срок от даты изменения договора до даты полного выкупа предметов аренды, то, базирясь на требовании рациональности, данные изменения у арендатора и арендодателя относятся к несущественным и квалифицируются как «досрочное прекращение договора» (см. пункт 6 ПБУ №1/2008 «Учетная политика организации»).
5. **При полном выкупе предметов аренды, квалифицируемом как «досрочное прекращение договора» арендатором и арендодателем производятся следующие действия:**

- a. чистые инвестиции в аренду у арендодателя и обязательства по аренде у арендатора на дату изменений договора в связи с выкупом предмета аренды не пересматриваются и остаются в прежнем размере;
 - b. процентная ставка доходов у арендодателя и процентная ставка расходов у арендатора на дату изменений договора в связи с выкупом предметов аренды не пересматриваются и остаются в прежнем размере;
 - c. начиная с даты изменения договора начисление платежей к оплате у арендатора и арендодателя ведется на основании согласованного графика платежей по договору на дату изменений в связи с досрочным выкупом предметов аренды;
 - d. начиная с даты изменения договора начисление процентного расхода у арендатора и процентного дохода у арендодателя осуществляется по прежней процентной ставке;
 - e. если у арендодателя из-за несовпадения полученных при досрочном выкупе платежей и чистой стоимостью инвестиций в аренду возникла разница на дату выкупа, то она признается как доходы/расходы по обычным видам деятельности;
 - f. если у арендатора из-за несовпадения оплаченных при досрочном выкупе платежей и обязательств по аренде возникла разница на дату выкупа, то изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.
(См. раздел «Иллюстративные примеры», пример №1)
6. Если по решению организации, зафиксированному в учетной политике, проходит значительный срок от даты изменений договора до даты полного выкупа предметов аренды, то, базирясь на требовании рациональности, данные изменения у арендатора и арендодателя относятся к существенным и квалифицируются как «изменение договора».
7. **При частичном выкупе предметов аренды и полном, квалифицируемом как «изменение договора»**, процесс бухгалтерского учета у арендатора и арендодателя осуществляется по правилам, описанным в Рекомендации ОЛА-ФСБУ-Р1-2/2023 «Учет изменений условий неоперационной аренды у арендодателя и арендатора. Редакция 2».
(См. раздел «Иллюстративные примеры», пример №2 – пример №4)
8. Арендатору и арендодателю рекомендуется закрепить в учетной политике критериальное значение «значительного срока» от даты изменений договора до даты полного выкупа предметов аренды, разграничивающее существенные (незначительные) и несущественные изменения срока аренды при полном досрочном выкупе предметов аренды.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Под арендными платежами в соответствии с МСФО (IFRS) 16 понимаются платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя в связи с правом пользования предметом аренды в течение срока аренды, которые включают в себя, помимо прочего, цену исполнения опциона на покупку (выкупную цену) в конце срока аренды (в терминологии ФСБУ 25/2018 - платежи, связанные с правом выкупа предмета аренды арендатором).

В договоре неоперационной (финансовой) аренды в некоторых случаях оговаривается на ту или иную дату цена досрочного выкупа предмета аренды. Как правило она представлена в виде графика с данными: дата/период досрочного завершения договора аренды, выкупная цена предмета аренды. В подобном варианте договора заранее рассчитана цена выкупа, но фактическая дата досрочного выкупа не определена. Она согласовывается сторонами дополнительным документом. Данный вариант договора отличается от договора без данных о цене выкупа на тот или иной период только проведенным и зафиксированным в договоре расчетом выкупной цены. При любом варианте

договора стороны согласовывают дополнительным документом дату прекращения аренды и платежи, которые должны быть осуществлены арендатором от даты принятия решения об изменении договора до даты выкупа предмета аренды. Таким образом, независимо от того, оговорена в договоре цена досрочного выкупа предмета аренды или не оговорена, договор подпадает под общие правила бухгалтерского учета при полном или частичном выкупе предмета аренды.

И так, вследствие досрочного выкупа происходит изменение графика платежей, т. е. изменяется денежный поток по сравнению с ранее учитываемым при определении процентной ставки как у арендатора, так и у арендодателя. От даты изменения договора до даты полного выкупа предметов аренды может проходить различный период времени. Если по решению организации, зафиксированной в учетной политике, этот период незначительный, то, базируясь на требовании рациональности (см. пункт 6 ПБУ №1/2008 «Учетная политика организации»), данные изменения квалифицируются как «досрочное прекращение договора». В этом случае пересмотр чистых инвестиций по аренде/обязательства по аренде и процентной ставки на дату изменения договора не осуществляется. Если по решению организации, зафиксированной в учетной политике, этот период оценивается как значительный, то данные изменения квалифицируются как «изменение договора», требующие пересмотра чистых инвестиций в аренду/обязательства по аренде и процентной ставки. Процесс бухгалтерского учета осуществляется по правилам, описанным в Рекомендации ОЛА-ФСБУ-Р1-2/2023 «Учет изменений условий неоперационной аренды у арендодателя и арендатора. Редакция 2»

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Изложенные ниже примеры приведены исключительно с иллюстративными целями и не являются единственно возможными вариантами практической реализации Решения настоящей Рекомендации. Ничто в приведенных примерах не может рассматриваться как выражение той или иной позиции по вопросам за рамками предмета настоящей Рекомендации.

1. Базовые условия иллюстративных примеров

Основные показатели

Таблица №1.1

Показатель	Значение показателя
Сумма по договору с НДС	120 000
*Сумма по договору без НДС	100 000
* НДС по договору	20 000
Предметы аренды	90 000
*Предмет аренды 1, стоимость без НДС	30 000
*Предмет аренды 2, стоимость без НДС	60 000
Дата начала аренды	25.01.21
Срок аренды, мес.	15
Дата окончания аренды	24.04.22
Договор не содержит дополнительного компонента	

График платежей по договору

Таблица №1.2

№	Платеж	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
	ИТОГО по договору:		120 000	20 000	100 000
	Авансовый платеж	12.01.21	32 400	5 400	27 000
	Итого без авансового платежа		87 600	14 600	73 000
1	Лизинговый платеж	10.02.21	2 400	400	2 000
2	Лизинговый платеж	10.03.21	2 400	400	2 000
3	Лизинговый платеж	10.04.21	2 400	400	2 000
4	Лизинговый платеж	10.05.21	2 400	400	2 000
5	Лизинговый платеж	10.06.21	2 400	400	2 000
6	Лизинговый платеж	10.07.21	2 400	400	2 000
7	Лизинговый платеж	10.08.21	2 400	400	2 000
8	Лизинговый платеж	10.09.21	2 400	400	2 000
9	Лизинговый платеж	10.10.21	9 600	1 600	8 000
10	Лизинговый платеж	10.11.21	9 600	1 600	8 000
11	Лизинговый платеж	10.12.21	9 600	1 600	8 000
12	Лизинговый платеж	10.01.22	9 600	1 600	8 000
13	Лизинговый платеж	10.02.22	9 600	1 600	8 000
14	Лизинговый платеж	10.03.22	9 600	1 600	8 000
15	Лизинговый платеж	10.04.22	9 600	1 600	8 000
16	Выкупной платеж	24.04.22	1 200	200	1 000

Примечание: В таблицах раздела «Иллюстративные примеры» из-за округлений суммы по колонкам, а также результаты расчетов могут иметь небольшие погрешности.

График начислений по договору для целей налогового учета

Таблица №1.3

№	Содержание начисления	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
---	-----------------------	--------------	-------------	-----	---------------

	Итого по договору		120 000	20 000	100 000
	Итого выкупной платеж		1 200	200	1 000
	ИТОГО доходы/расходы по аренде		118 800	19 800	99 000
1	Доходы/расходы по аренде	31.01.21	7 426	1 238	6 188
2	Доходы/расходы по аренде	28.02.21	7 426	1 238	6 188
3	Доходы/расходы по аренде	31.03.21	7 426	1 238	6 188
4	Доходы/расходы по аренде	30.04.21	7 426	1 238	6 188
5	Доходы/расходы по аренде	31.05.21	7 426	1 238	6 188
6	Доходы/расходы по аренде	30.06.21	7 426	1 238	6 188
7	Доходы/расходы по аренде	31.07.21	7 426	1 238	6 188
8	Доходы/расходы по аренде	31.08.21	7 426	1 238	6 188
9	Доходы/расходы по аренде	30.09.21	7 426	1 238	6 188
10	Доходы/расходы по аренде	31.10.21	7 426	1 238	6 188
11	Доходы/расходы по аренде	30.11.21	7 426	1 238	6 188
12	Доходы/расходы по аренде	31.12.21	7 426	1 238	6 188
13	Доходы/расходы по аренде	31.01.22	7 423	1 236	6 187
14	Доходы/расходы по аренде	28.02.22	7 423	1 236	6 187
15	Доходы/расходы по аренде	31.03.22	7 423	1 236	6 187
16	Доходы/расходы по аренде	24.04.22	7 423	1 236	6 187
17	Выкупной платеж	24.04.22	1 200	200	1 000

Примечание: 1) НК РФ статья 271 п.2 отмечает: «По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.» В приведенном примере арендатор и арендодатель зафиксировали в договоре, что они принимают для целей налогового учета равномерный график признания расходов и доходов.

- 2) В налоговом учете датой признания доходов/расхода в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество является дата расчетов в соответствии с условиями заключенного договора или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для проведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода (см. пп.3 п.7 ст. 272 НК РФ). В нашем примере датой признания расходов сторонами договора принята последняя дата месяца.
- 3) На базе данных по договору «График начислений по договору для целей налогового учета» сторонами начисляется НДС, выписываются счет-фактуры, а также рассчитывается налог на прибыль.
- 4) Полученные/оплаченные платежи зачитываются в начисление доходов/расходов для целей налогового учета по методу FIFO.

Условие примера: У арендатора и у арендодателя **единицей бухгалтерского учета является договор** – «котловой» метод учета, при котором показатели «чистые инвестиции в аренду», «обязательство по аренде» формируются без распределения по единицам предметов аренды.

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

Процентный доход/расход на 25.01.21: **19,8141%**

Таблица №1.4.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИА на дату/Обязательство на дату	Сумма % к начислению	Остаточная стоимость ППА	Начислена амортизация ППА
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Сумма по договору		120 000	20 000	100 000		10 000		

Сумма лизинговых платежей ЛП без авансом:		87 600	14 600	73 000				
Аванс	12.01.21	32 400	5 400	27 000				
Дата начала аренды	25.01.21			-63 000	63 000		90 000	
	31.01.21				63 187	187	89 400	600
1	10.02.21	2 400	400	2 000	61 501	314	88 400	1 000
	28.02.21				62 052	551	86 600	1 800
2	10.03.21	2 400	400	2 000	60 360	308	85 600	1 000
	31.03.21				60 991	631	83 500	2 100
3	10.04.21	2 400	400	2 000	59 294	303	82 500	1 000
	30.04.21				59 884	590	80 500	2 000
4	10.05.21	2 400	400	2 000	58 181	297	79 500	1 000
	31.05.21				58 790	608	77 400	2 100
5	10.06.21	2 400	400	2 000	57 082	292	76 400	1 000
	30.06.21				57 650	568	74 400	2 000
6	10.07.21	2 400	400	2 000	55 936	286	73 400	1 000
	31.07.21				56 521	585	71 300	2 100
7	10.08.21	2 400	400	2 000	54 801	281	70 300	1 000
	31.08.21				55 374	573	68 200	2 100
8	10.09.21	2 400	400	2 000	53 649	275	67 200	1 000
	30.09.21				54 183	534	65 200	2 000
9	10.10.21	9 600	1 600	8 000	46 452	269	64 200	1 000
	31.10.21				46 938	486	62 100	2 100
10	10.11.21	9 600	1 600	8 000	39 171	233	61 100	1 000
	30.11.21				39 561	390	59 100	2 000
11	10.12.21	9 600	1 600	8 000	31 757	196	58 100	1 000
	31.12.21				32 089	332	56 000	2 100
12	10.01.22	9 600	1 600	8 000	24 249	159	55 000	1 000
	31.01.22				24 502	254	52 900	2 100
13	10.02.22	9 600	1 600	8 000	16 624	122	51 900	1 000
	28.02.22				16 773	149	50 100	1 800
14	10.03.22	9 600	1 600	8 000	8 856	83	49 100	1 000
	31.03.22				8 949	93	47 000	2 100
15	10.04.22	9 600	1 600	8 000	993	44	46 000	1 000
16	24.04.22	1 200	200	1 000	0	7	44 600	1 400

Примечание: 1) Расчет процентного дохода осуществлен по формуле Excel «ЧИСТВНДОХ».

2) Процентный доход/расход по периодам (колонка 7) рассчитан по формуле:

$$\text{Сумма долга} * ((1 + \text{ставка})^{((\text{Дата } n - \text{Дата } n-1) / 365)} - 1)$$

Показатели амортизации ППА

Таблица №1.5

Показатель	Значение
Сумма ППА, руб.	90 000
Срок амортизации, день	900
Амортизационное отчисление в день, руб.	100

Примечание: 1) Арендатор на основании пункта 33 ФСБУ 6 "Основные средства" принял решение начислять амортизацию по ППА с даты признания в бухгалтерском учете, а прекращение - с момента его списания с бухгалтерского учета.

2) Арендатор на основании пункта 34 ФСБУ 6 "Основные средства" принял решение начислять амортизацию по ППА линейным способом равномерно в течение всего срока полезного использования, взяв за основу временную единицу "день".

2. Пример №1. Полный выкуп. Незначительный период от даты изменений договора до полного выкупа предметов аренды.

(См. пункты 4-5 раздела «Решение» настоящей Рекомендации)

2.1 Изменения условий договора

01.10.21 стороны договора принимают решение о досрочном завершении договора с выкупом двух предметов аренды. Изменяются График платежей по договору и График начислений по договору для целей налогового учета.

График платежей по договору на 01.10.21

Таблица №2.1.1.

№	Платеж	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
	ИТОГО по договору:		112 800	18 800	94 000
	Авансовый платеж	12.01.21	32 400	5 400	27 000
	Итого без авансового платежа		80 400	13 400	67 000
1	Лизинговый платеж	10.02.21	2 400	400	2 000
2	Лизинговый платеж	10.03.21	2 400	400	2 000
3	Лизинговый платеж	10.04.21	2 400	400	2 000
4	Лизинговый платеж	10.05.21	2 400	400	2 000
5	Лизинговый платеж	10.06.21	2 400	400	2 000
6	Лизинговый платеж	10.07.21	2 400	400	2 000
7	Лизинговый платеж	10.08.21	2 400	400	2 000
8	Лизинговый платеж	10.09.21	2 400	400	2 000
		01.10.21			
9	Лизинговый платеж	10.10.21	4 800	800	4 000
10	Выкупной платеж	24.10.21	56 400	9 400	47 000

Примечание: Для целей контрольного примера срок договора аренды сокращен до 9 месяцев без пересмотра арендодателем квалификации договора.

График начислений по договору для целей налогового учета на 01.10.21

Таблица №2.1.2.

№	Содержание начисления	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
	Итого по договору		112 800	18 800	94 000
	Итого выкупной платеж		56 400	9 400	47 000
	ИТОГО доход/расход по аренде		56 400	9 400	47 000
1	Доход/расход по аренде	31.01.21	7 426	1 238	6 188
2	Доход/расход по аренде	28.02.21	7 426	1 238	6 188
3	Доход/расход по аренде	31.03.21	7 426	1 238	6 188
4	Доход/расход по аренде	30.04.21	7 426	1 238	6 188
5	Доход/расход по аренде	31.05.21	7 426	1 238	6 188
6	Доход/расход по аренде	30.06.21	7 426	1 238	6 188
7	Доход/расход по аренде	31.07.21	7 426	1 238	6 188
8	Доход/расход по аренде	31.08.21	7 426	1 238	6 188
9	Доход/расход по аренде	30.09.21	7 426	1 238	6 188
		01.10.21			
	Корректировка прошлого периода	01.10.21	-15 230	-2 538	-12 692
10	Доход/расход по аренде	24.10.21	4 800	800	4 000
	Выкупной платеж	24.10.21	56 400	9 400	47 000

Примечание: 1) На дату изменений 01.10.21 сумма начисленных доходов/расходов по налоговому учету в предшествующий период договора составила **55692** руб. без НДС. Сумма начисленных к оплате платежей по Графику платежей на

01.10.21 составила **43000** руб. без НДС. Итого начислены по налоговому учету доходы по аренде у арендодателя и расходы по аренде у арендатора на 01.10.21 на **12692** руб. больше, чем начислены платежи к оплате по аренде, а НДС начислен на **2538** руб. больше.

2) На основании п.3 ст. 168, п.13 ст.171, п.10 ст. 172 НК РФ стороны договора фиксируют в Графике начислений по договору для целей налогового учета корректировку прошлого периода, в том числе корректировку НДС на сумму 2 538 руб.

2.2. Классификация изменений договора для целей бухгалтерского учета

По условиям договора произошли изменения первоначальных условий в отношении всех предметов аренды:

- срока аренды, в сторону его уменьшения;
- величина арендных платежей, включая изменения, связанные с выкупной ценой предмета аренды.

Допустим, у арендатора и арендодателя зафиксировано в учетной политике на основании пункта 6 ПБУ 1/2008, что изменения договора с полным выкупом предмета аренды относятся к незначительным (несущественным), если от даты изменений договора до полного выкупа предметов аренды проходит период не более 30 календарных дней.

В примере №1 от даты изменений договора 01.10.21 до полного выкупа предметов аренды 24.10.21 проходит период менее 30 дней. Арендатор и арендодатель признают изменения незначительными (несущественными), исходя из требования рациональности, и квалифицируют операцию для целей бухгалтерского учета как «досрочное прекращение договора».

Расчетный (плановый) график платежей и начислений для целей бухгалтерского учета у арендодателя и арендатора на 01.10.21

Процентный доход/расход на 25.01.21: **19,8141%**

Процентный доход/расход на 01.10.21: **19,8141%**

Таблица №2.1.3.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИА на дату/Обязательства на дату	Сумма % к начислению	Остаточная стоимость ППА	Начисление амортизации ППА
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Сумма по договору		112 800	18 800	94 000		7 803		
Сумма лизинговых платежей ЛП без авансом:		87 600	14 600	73 000				
Аванс	12.01.21	32 400	5 400	27 000				
Дата начала аренды	25.01.21			-63 000	63 000		90 000	
	31.01.21				63 187	187	89 400	600
1	10.02.21	2 400	400	2 000	61 501	314	88 400	1 000
	28.02.21				62 052	551	86 600	1 800
2	10.03.21	2 400	400	2 000	60 360	308	85 600	1 000
	31.03.21				60 991	631	83 500	2 100
3	10.04.21	2 400	400	2 000	59 294	303	82 500	1 000
	30.04.21				59 884	590	80 500	2 000
4	10.05.21	2 400	400	2 000	58 181	297	79 500	1 000
	31.05.21				58 790	608	77 400	2 100

5	10.06.21	2 400	400	2 000	57 082	292	76 400	1 000
	30.06.21				57 650	568	74 400	2 000
6	10.07.21	2 400	400	2 000	55 936	286	73 400	1 000
	31.07.21				56 521	585	71 300	2 100
7	10.08.21	2 400	400	2 000	54 801	281	70 300	1 000
	31.08.21				55 374	573	68 200	2 100
8	10.09.21	2 400	400	2 000	53 649	275	67 200	1 000
	30.09.21				54 183	534	65 200	2 000
	01.10.21				54 210	27	65 100	100
9	10.10.21	4 800	800	4 000	50 452	242	64 200	1 000
Выкупной	24.10.21	56 400	9 400	47 000	3 803	351	62 100	1 400

Журнал операций по бухгалтерскому учету

Таблица №2.1.4.

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель		Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендатора	
			Дебет	Кредит				Дебет	Кредит
01.10.21	Выставлен корректировочный счет-фактура за прошлый период	-2 538	76НДС	68.02	01.10.21	Получен корректировочный счет-фактура за прошлый период	-2 538	68.02	76НДС
10.10.21	Начислен % доход	242	76ЧИА	90.01	10.10.21	Начислен % расход	242	20	76Обязательство
					10.10.21	Начислена амортизация	1 000	20	02ППА
10.10.21	Начислен арендный платеж по Графику	4 000	62.01	76ЧИА	10.10.21	Начислен арендный платеж по Графику	4 000	76Обязательство	60.01
10.10.21	Начислен НДС на платеж	800	62.01	76НДС	10.10.21	Начислен НДС на платеж	800	76НДС	60.01
24.10.21	Начислен % доход	351	76ЧИА	90.01	24.10.21	Начислен % доход	351	20	76Обязательство
					24.10.21	Начислена амортизация	1 400	20	02ППА
24.10.21	Начислен выкупной платеж по Графику	47 000	62.01	76ЧИА	24.10.21	Начислен выкупной платеж по Графику	47 000	76Обязательство	60.01
24.10.21	Начислен НДС на выкупной платеж	9 400	62.01	76НДС	24.10.21	Начислен НДС на выкупной платеж	9 400	76НДС	60.01
24.10.21	Выставлен счет-фактура на доход по аренде за октябрь	800	76НДС	68.02	24.10.21	Получен счет-фактура на расход по аренде за октябрь	800	68.02	76НДС
24.10.21	Выставлен счет-фактура на выкупной платеж	9 400	76НДС	68.02	24.10.21	Получен счет-фактура на выкупной платеж	9 400	68.02	76НДС
24.10.21	Изменение ЧИА	-3 803	76ЧИА	90.01 Измен. дог (ЧИА)	24.10.21	Списание на ППА Обязательства	-3 803	01ППА	76Обязательство
24.10.21	Снятие с забалансового счета предмета аренды	90 000		11	24.10.21	Перевод ППА в ОС	86 197	01ОС	01ППА

					24.10.21	Перевод амортизации ППА на ОС	27 200	02ППА	02ОС
--	--	--	--	--	----------	-------------------------------------	--------	-------	------

Примечание: В последующих примерах не будут представляться проводки в связи с изменением Графика начислений по договору для целей налогового учета.

3. Пример №2. Полный выкуп предметов аренды. Значительный период от даты изменений договора до полного выкупа предметов аренды. Изменения договора признаются арендодателем «несущественными».

(См. пункты 6-7 раздела «Решение» настоящей Рекомендации)

3.1 Изменения условий договора

01.10.21 стороны договора принимают решение о досрочном завершении договора с выкупом двух предметов аренды, изменяя График платежей по договору и График начислений по договору для целей налогового учета.

График платежей по договору на 01.10.21

Таблица №3.1.1.

№	Платеж	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
	ИТОГО по договору:		112 800	18 800	94 000
	Авансовый платеж	12.01.21	32 400	5 400	27 000
	Итого без авансового платежа		80 400	13 400	67 000
1	Лизинговый платеж	10.02.21	2 400	400	2 000
2	Лизинговый платеж	10.03.21	2 400	400	2 000
3	Лизинговый платеж	10.04.21	2 400	400	2 000
4	Лизинговый платеж	10.05.21	2 400	400	2 000
5	Лизинговый платеж	10.06.21	2 400	400	2 000
6	Лизинговый платеж	10.07.21	2 400	400	2 000
7	Лизинговый платеж	10.08.21	2 400	400	2 000
8	Лизинговый платеж	10.09.21	2 400	400	2 000
		01.10.21			
9	Лизинговый платеж	10.10.21	4 800	800	4 000
10	Лизинговый платеж	10.11.21	1 200	200	1 000
	Выкупной платеж	24.11.21	55 200	9 200	46 000

Примечание: Для целей контрольного примера срок договора аренды сокращен до 10 месяцев без пересмотра арендодателем квалификации договора.

График начислений по договору для целей налогового учета на 01.10.21

Таблица №3.1.2.

№	Содержание начисления	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
	Итого по договору		112 800	18 800	94 000
	Итого выкупной платеж		55 200	9 200	46 000
	ИТОГО доход/расход по договору		56 600	9 600	48 000
1	Доходы/расходы по аренде	31.01.21	7 426	1 238	6 188
2	Доходы/расходы по аренде	28.02.21	7 426	1 238	6 188
3	Доходы/расходы по аренде	31.03.21	7 426	1 238	6 188
4	Доходы/расходы по аренде	30.04.21	7 426	1 238	6 188
5	Доходы/расходы по аренде	31.05.21	7 426	1 238	6 188
6	Доходы/расходы по аренде	30.06.21	7 426	1 238	6 188
7	Доходы/расходы по аренде	31.07.21	7 426	1 238	6 188
8	Доходы/расходы по аренде	31.08.21	7 426	1 238	6 188
9	Доходы/расходы по аренде	30.09.21	7 425	1 238	6 188
		01.10.21			
	Корректировка прошлого периода	01.10.21	-15 230	-2 538	-12 692

10	Доходы/расходы по аренде	31.10.21	3 000	500	2 500
11	Доходы/расходы по аренде	24.11.21	3 000	500	2 500
	Выкупной платеж	24.11.21	55 200	9 200	46 000

Примечание: 1) Оценка измененного Графика платежей по договору на 01.10.21 и Графика начислений для целей налогового учета на 01.10.21:

Показатель	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
На 01.10.21 начислено по НУ	66 830	11 138	55 692
На 01.10.21 начислены платежи к оплате по Графику платежей	51 600	8 600	43 000
На 01.10.21 начислено по НУ больше, чем начислена оплата по Графику платежей	15 230	2 538	12 692
На 01.10.21 корректировка по НУ	-15 230	-2 538	-12 692

- 2) Исходя из проведенной оценки измененного Графика платежей на 01.10.21 и Графика начислений по договору для целей налогового учета на 01.10.21 стороны договора фиксируют, что начисления по налоговому учету на дату изменения договора превышают начисленную оплату по Графику платежей на дату изменения договора (начисленную оплату за аренду) на 12692 руб. без НДС и на 2538 руб. НДС.
- 3) На основании п.3 ст. 168, п.13 ст.171, п.10 ст. 172 НК РФ Стороны договора фиксируют в Графике начислений по договору для целей налогового учета корректировку прошлого периода на сумму 12692 руб. без НДС, в том числе корректировку НДС на сумму 2 538 руб.

3.2. Классификация изменений договора для целей бухгалтерского учета

По условиям договора произошли изменения первоначальных условий в отношении всех предметов аренды:

- срока аренды, в сторону его уменьшения;
- величина арендных платежей, включая изменения, связанные с выкупной ценой предмета аренды.

Допустим, у арендатора и арендодателя зафиксировано в учетной политике на основании пункта 6 ПБУ 1/2008, что изменения договора относятся к незначительным (несущественным), если от даты изменений договора до полного выкупа предмета аренды проходит период не более 30 дней.

В примере №2 от даты изменений договора 01.10.21 до полного выкупа предметов аренды 24.11.21 проходит период более 30 дней. Арендатор и арендодатель признают изменения значительными (существенными), исходя из требования рациональности, и квалифицируют операцию для целей бухгалтерского учета как «изменения договора», подпадающую под действие Рекомендации ОЛА-ФСБУ-Р1-2/2022 «Учет изменений условий неоперационной аренды у арендодателя и арендатора. Редакция 2».

3.3. Бухгалтерский учет у арендодателя

3.3.1. Оценка арендодателем «существенности» изменений договора аренды

Для оценки существенности изменений условий договора арендодатель формирует квалификационное суждение на основании «качественного теста» и/или «количественного теста», закрепленное в учетной политике организации.

Выписка из учетной политики арендодателя

Таблица №3.3.1.1

<p><i>Изменения договора в связи со следующими событиями считаются качественно-существенными изменениями:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Изменение валюты договора</i> • <i>Изменение срока аренды более чем на 12 месяцев</i> <p><i>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»</i></p>

Качественная оценка показывает, что изменения несущественные - не изменилась валюта договора, срок аренды изменился менее, чем на 12 месяцев.

Проводится **количественная оценка**. Для этого измененные арендные платежи дисконтируются по процентной ставке, действующей до даты изменения договора. Полученная величина сравнивается с показателем чистых инвестиций в аренду на дату изменений. Отклонения показателя сравниваются с установленным размером отклонения.

Проведение арендодателем количественной оценки изменений договора

Процентный доход на 25.01.21: **19,8141%**

Таблица №3.3.1.2.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИА на дату	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
Сумма по договору		142 800	23 800	94 000		29 000
Сумма лизинговых платежей ЛП без авансом:		121 200	20 200	67 000		
Аванс	12.01.21	32 400	5 400	27 000		
Дата начала аренды	25.01.21			-63 000	63 000	
	31.01.21				63 187	187
1	10.02.21	2 400	400	2 000	61 501	314
	28.02.21				62 052	551
2	10.03.21	2 400	400	2 000	60 360	308
	31.03.21				60 991	631
3	10.04.21	2 400	400	2 000	59 294	303
	30.04.21				59 884	590
4	10.05.21	2 400	400	2 000	58 181	297
	31.05.21				58 790	608
5	10.06.21	2 400	400	2 000	57 082	292
	30.06.21				57 650	568
6	10.07.21	2 400	400	2 000	55 936	286
	31.07.21				56 521	585
7	10.08.21	2 400	400	2 000	54 801	281
	31.08.21				55 374	573
8	10.09.21	2 400	400	2 000	53 649	275
	30.09.21				54 183	534
	01.10.21			0	54 210	27
9	10.10.21	4 800	800	4 000		

	31.10.21			0		
	10.11.21	1 200	200	1 000		
10	24.11.21	55 200	9 200	46 000		

Примечание: Дисконтирование пересмотренных арендных платежей с использованием первоначальной процентной ставки проводилось по формуле EXCEL "ЧИСТНЗ".

Результаты количественной оценки на 01.10.21

Таблица №3.3.1.3

Показатель	Значение
ЧИА был	54 210
ЧИА стал	49 749
Разница, руб.	-4 461
Разница, %	-8,23%
Изменения ЧИА на 01.10.21	-4 461

Вывод: Изменения договора **НЕСУЩЕСТВЕННЫЕ**

3.3.2. Операции, проводимые арендодателем на дату изменений

Дисконтируются пересмотренные арендные платежи с использованием первоначальной процентной ставки. Получаем значение чистой инвестиции в аренду, признаваемой на дату изменений.

Расчетный (плановый) график платежей и начислений для целей бухгалтерского учета у арендодателя на 01.10.21

Процентный доход на 01.10.21: **19,8141%**

Таблица №3.3.2.1.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИА на дату	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
	01.10.21				49 749	
9	10.10.21	4 800	800	4 000	45 971	222
	31.10.21			0	46 452	481
10	10.11.21	1 200	200	1 000	45 682	231
	24.11.21	55 200	9 200	46 000	0	318

Журнал операций арендодателя на 01.10.21

Таблица №3.3.2.2

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит
01.10.21	Изменение ЧИА	-4 461	76ЧИА	90.01Изменения договора (ЧИА)

3.4. Примера №2. Бухгалтерский учет у арендатора

Поскольку у арендатора бухгалтерский учет операций не зависит от понятий «существенные» и «несущественные» изменения договора исходя из положений МСФО 16 и МСФО 9, пример бухгалтерского учета арендатора рассмотрен в примере №3 и примере №4.

4. Пример №3. Полный выкуп. Значительный период от даты изменений договора до полного выкупа предметов аренды. Изменения договора признаются арендодателем «существенными».

(См. пункты 6-7 раздела «Решение» настоящей Рекомендации)

4.1 Изменения условий договора

01.10.21 стороны договора принимают решение о досрочном завершении договора с выкупом двух предметов аренды. Изменены График платежей по договору и График начислений по договору для целей налогового учета.

График платежей по договору на 01.10.21

Таблица №4.1.1.

№ п/п	Платеж	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
ИТОГО по договору:			126 000	21 000	105 000
	Авансовый платеж	12.01.21	32 400	5 400	27 000
Итого без авансового платежа			93 600	15 600	78 000
1	Лизинговый платеж	10.02.21	2 400	400	2 000
2	Лизинговый платеж	10.03.21	2 400	400	2 000
3	Лизинговый платеж	10.04.21	2 400	400	2 000
4	Лизинговый платеж	10.05.21	2 400	400	2 000
5	Лизинговый платеж	10.06.21	2 400	400	2 000
6	Лизинговый платеж	10.07.21	2 400	400	2 000
7	Лизинговый платеж	10.08.21	2 400	400	2 000
8	Лизинговый платеж	10.09.21	2 400	400	2 000
		01.10.21			
9	Лизинговый платеж	10.10.21	4 800	800	4 000
10	Лизинговый платеж	10.11.21	1 200	200	1 000
	Выкупной платеж	24.11.21	68 400	11 400	57 000

Примечание: В данном примере представлены данные – сумма по договору при полном досрочном выкупе больше первоначальных условий. Этот шаг осуществлен с целью демонстрации правил методологического характера.

График начислений по договору для целей налогового учета на 01.10.21

Таблица №4.1.2.

№ п/п	Содержание начисления	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
Итого по договору			126 000	21 000	105 000
Итого выкупной платеж			68 400	11 400	57 000
ИТОГО доход/расход по договору			57 600	9 600	48 000
1	Доходы/расходы по аренде	31.01.21	7 426	1 238	6 188
2	Доходы/расходы по аренде	28.02.21	7 426	1 238	6 188
3	Доходы/расходы по аренде	31.03.21	7 426	1 238	6 188
4	Доходы/расходы по аренде	30.04.21	7 426	1 238	6 188
5	Доходы/расходы по аренде	31.05.21	7 426	1 238	6 188
6	Доходы/расходы по аренде	30.06.21	7 426	1 238	6 188
7	Доходы/расходы по аренде	31.07.21	7 426	1 238	6 188
8	Доходы/расходы по аренде	31.08.21	7 426	1 238	6 188
	Доходы/расходы по аренде	30.09.21	7 426	1 238	6 188

		01.10.21			
	Корректировка прошлого периода	01.10.21	15 230	-2 538	-12 692
10	Доходы/расходы по аренде	31.10.21	3 000	500	2 500
11	Доходы/расходы по аренде	30.11.21	3 000	500	2 500
	Выкупной платеж	24.11.21	68 400	11 400	57 000

Примечание: См. примечание таблицы №3.1.2.

4.2. Классификация изменений договора для целей бухгалтерского учета у арендатора и арендодателя.

По условиям договора произошли изменения первоначальных условий в отношении всех предметов аренды:

- срока аренды, в сторону его уменьшения;
- величины арендных платежей, включая изменения, связанные с выкупной ценой предмета аренды.

Допустим, у арендатора и арендодателя зафиксировано в учетной политике на основании пункта 6 ПБУ 1/2008, что изменения договора относятся к незначительным, если от даты изменений договора до полного выкупа предмета аренды проходит период не более 30 дней.

В примере №3 от даты изменений договора 01.10.21 до полного выкупа предметов аренды 24.11.21 проходит период более 30 дней. Арендатор и арендодатель признают изменения значительными и исходя из требования рациональности квалифицируют операцию для целей бухгалтерского учета как «изменения договора», подпадающую под действие Рекомендации ОЛА-ФСБУ-Р1-2/2022 «Учет изменений условий неоперационной аренды у арендодателя и арендатора. Редакция 2».

4.3. Бухгалтерский учет у арендодателя

4.3.1. Оценка арендодателем «существенности» изменений договора аренды

Для оценки существенности изменений условий договора арендодатель формирует квалификационное суждение на основании «качественного теста» и/или «количественного теста», закрепленный в учетной политике организации.

Выписка из учетной политики арендодателя

Таблица №4.3.1.1

<p><i>Изменения договора в связи со следующими событиями считаются качественно-существенными изменениями:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Изменение валюты договора</i> • <i>Изменение срока аренды более чем на 12 месяцев</i> <p><i>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»</i></p>

Качественная оценка показывает, что изменения несущественные - не изменилась валюта договора, срок аренды изменился менее, чем на 12 месяцев.

Проводится **количественная оценка**. Для этого измененные арендные платежи дисконтируются по ставке, действующей до даты изменения договора. Полученная величина сравнивается с показателем ЧИА на дату изменений. Отклонения показателя сравниваются с установленным размером отклонения.

Проведение арендодателем количественной оценки изменений договора

Процентный доход на 25.01.21: **19,8141%**

Таблица №4.3.1.2.

№	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИА на дату	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
Сумма по договору		126 000	21 000	105 000		
Сумма лизинговых платежей ЛП без авансом:		93 600	15 600	78 000		
Аванс	12.01.21	32 400	5 400	27 000		
Дата начала аренды	25.01.21			-63 000	63 000	
	31.01.21				63 187	187
1	10.02.21	2 400	400	2 000	61 501	314
	28.02.21				62 052	551
2	10.03.21	2 400	400	2 000	60 360	308
	31.03.21				60 991	631
3	10.04.21	2 400	400	2 000	59 294	303
	30.04.21				59 884	590
4	10.05.21	2 400	400	2 000	58 181	297
	31.05.21				58 790	608
5	10.06.21	2 400	400	2 000	57 082	292
	30.06.21				57 650	568
6	10.07.21	2 400	400	2 000	55 936	286
	31.07.21				56 521	585
7	10.08.21	2 400	400	2 000	54 801	281
	31.08.21				55 374	573
8	10.09.21	2 400	400	2 000	53 649	275
	30.09.21				54 183	534
	01.10.21				54 210	27
9	10.10.21	4 800	800	4 000		
	31.10.21					
	10.11.21	1 200	200	1 000		
10	24.11.21	68 400	11 400	57 000		

Примечание: Дисконтирование пересмотренных арендных платежей с использованием первоначальной процентной ставки проводилось по формуле EXCEL "ЧИСТНЗ".

Результаты количественной оценки на 01.10.21

Таблица №4.3.1.3

Показатель	Значение
ЧИА был	54 210
ЧИА стал	60 458
Разница, руб.	6 248
Разница, %	11,5258%

Вывод: Изменения договора **СУЩЕСТВЕННЫЕ**

4.3.2. Операции, проводимые на дату изменений

«Новая» чистая стоимость инвестиции, признаваемая с даты изменений договора, рассчитывается как приведенная стоимость арендных платежей на протяжении оставшегося срока аренды по «новой» ставке, определяемой на основании профессионального суждения, сформированного на данных по применяемой арендодателем ставки в текущем периоде для аналогичного договора аренды (в отношении валюты, срока, типа процентной ставки и других факторов, с аналогичным кредитным рейтингом арендаторов). Аналогичные договоры аренды на 01.10.21 рассчитываются по **ставке доходности 18%**

Расчетный (плановый) график платежей и начислений для целей бухгалтерского учета у арендодателя на 01.10.21

Процентный доход на 01.10.21: **18,000%**

Таблица №4.3.1.4.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИА на дату	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
	01.10.21				60 587	
9	10.10.21	8 400	1 400	4 000	56 835	248
	31.10.21				57 378	544
10	10.11.21	1 200	200	1 000	56 639	261
	24.11.21	68 400	11 400	57 000	0	361

Примечание: Дисконтирование пересмотренных арендных платежей с использованием ставки 18% проводилось по формуле EXCEL "ЧИСТНЗ".

Показатели на 01.10.21

Таблица №4.3.1.5

Показатель	Значение
ЧИА был	54 210
ЧИА стал	60 587
Разница, руб.	6 377
Новая ставка, %	18,0000%

Журнал операций арендодателя

Таблица №4.3.1.6

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит
01.10.21	Изменение ЧИА	6 377	76ЧИА	90.01 "Изменения договора (ЧИА)"

4.4. Бухгалтерский учет у арендатора

4.4.1. Определение процентной ставки

Допустим, арендатор не обладает достаточной информацией для определения ставки привлечения дополнительных заемных средств на дату изменения договора.

Арендатор принимает решение принять пересмотренную ставку дисконтирования как процентную ставку, заложенную в договоре аренды на протяжении оставшегося срока аренды. С этой целью арендатор запрашивает у арендодателя информацию 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 18%, которая признана арендодателем на 01.10.20, как обоснованная ставка по договору на протяжении оставшегося срока аренды.

Расчетный (плановый) график платежей и начислений для целей бухгалтерского учета у арендатора на 01.10.21

Ставка на 25.01.21 19,8141%

Ставка на 01.10.21 18,0000%

Таблица №4.4.1.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Обязательство на дату	Сумма % к начислению	Остаточная стоимость ППА	Начислена амортизация ППА
1	2	3	4	5	6	7	8	9

	01.10.21				60 587		71 477	
	10.10.21	8 400	1 400	4 000	56 835	248	70 487	990
9	31.10.21				57 378	544	68 177	2 310
	10.11.21	1 200	200	1 000	56 639	261	67 077	1 100
	24.11.21	68 400	11 400	57 000		361	65 537	1 540

Примечание: Для расчета обязательства на 01.10.21 при процентной ставке 18% использовалась формула Excel «ЧИСТНЗ»

Показатели на 01.10.21

Таблица №4.4.2

Показатель	Значение
Обязательство было	54 210
Обязательство стало	60 587
Разница, руб.	6 377
Новая ставка, %	18 %

Журнал операций на 01.10.21

Таблица №4.4.3

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендатор	
			Дебет	Кредит
01.10.21	Изменение Обязательства	6 377	01ППА	76Обязательство

Расчет изменений ППА на 01.10.21

Таблица №4.4.4

Показатель	Значение
Сумма ППА на 25.01.21, руб.	90 000
Срок амортизации, день	900
Амортизационное отчисление в день до 01.10.21, руб.	100
Начисленная амортизация на 01.10.21, руб.	24 900
Остаточный срок амортизации в днях на 01.10.21, руб.	651
Сумма корректировки ППА на 01.10.21, руб.	6 377
Сумма ППА на 01.10.21	96 377
Остаточная стоимость ППА на 01.10.21	71 477
Амортизационное отчисление ППА в день на 01.10.21	110

Примечание: См. таблицу №2.1.3. для расчета показателей по состоянию на 01.10.21

5. Пример №4. Частичный выкуп

(См. пункты 6-7 раздела «Решение» настоящей Рекомендации)

5.1. Изменения условий договора

01.10.21 стороны договора принимают решение о досрочном выкупе Предмета аренды 1 по цене 20 000 ед.. Изменены График платежей по договору и График начислений по договору для целей налогового учета при этом срок аренды сокращен.

График платежей по договору на 01.10.21

Таблица №5.1.1.

№	Платеж	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
	ИТОГО по договору:		119 160	19 860	99 300
	Авансовый платеж	12.01.21	32 400	5 400	27 000
	Итого без авансового платежа		86 760	14 460	72 300
1	Лизинговый платеж	10.02.21	2 400	400	2 000
2	Лизинговый платеж	10.03.21	2 400	400	2 000
3	Лизинговый платеж	10.04.21	2 400	400	2 000
4	Лизинговый платеж	10.05.21	2 400	400	2 000
5	Лизинговый платеж	10.06.21	2 400	400	2 000
6	Лизинговый платеж	10.07.21	2 400	400	2 000
7	Лизинговый платеж	10.08.21	2 400	400	2 000
8	Лизинговый платеж	10.09.21	2 400	400	2 000
		01.10.21			
9	Лизинговый платеж	10.10.21	8 400	1 400	7 000
10	Лизинговый платеж	10.11.21	8 400	1 400	7 000
	Выкупной платеж	24.11.21	24 000	4 000	20 000
11	Лизинговый платеж	10.12.21	8 520	1 420	7 100
12	Лизинговый платеж	10.01.22	8 520	1 420	7 100
13	Лизинговый платеж	10.02.22	8 520	1 420	7 100
	Выкупной платеж	24.02.22	1 200	200	1 000

График начислений по договору для целей налогового учета на 01.10.21

Таблица №5.1.2.

№	Содержание начисления	Дата платежа	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
	Итого по договору		119 165	19 865	99 300
	Итого выкупной платеж		25 200	4 200	21 000
	ИТОГО выручка по договору		93 965	15 665	78 300
1	Лизинговые платежи	31.01.21	7 426	1 238	6 188
2	Лизинговые платежи	28.02.21	7 426	1 238	6 188
3	Лизинговые платежи	31.03.21	7 426	1 238	6 188
4	Лизинговые платежи	30.04.21	7 426	1 238	6 188
5	Лизинговые платежи	31.05.21	7 426	1 238	6 188
6	Лизинговые платежи	30.06.21	7 426	1 238	6 188
7	Лизинговые платежи	31.07.21	7 426	1 238	6 188
8	Лизинговые платежи	31.08.21	7 426	1 238	6 188
9	Лизинговые платежи	30.09.21	7 426	1 238	6 188
		01.01.21			

10	Лизинговые платежи	31.10.21	5 427	905	4 523
	Выкупной платеж	24.11.21	24 000	4 000	20 000
11	Лизинговые платежи	30.11.21	5 427	905	4 523
12	Лизинговые платежи	31.12.21	5 427	905	4 523
13	Лизинговые платежи	31.01.22	5 427	905	4 523
14	Лизинговые платежи	24.02.22	5 427	905	4 523
	Выкупной платеж	24.02.22	1 200	200	1 000

5.2. Классификация изменений договора для целей бухгалтерского учета

По условиям договора произошли изменения первоначальных условий в отношении одного предмета аренды:

- срока аренды, в сторону его уменьшения;
- величина арендных платежей, включая изменения, связанные с выкупной ценой предмета аренды.

Арендатор и арендодатель при частичном выкупе признают изменения для целей бухгалтерского учета как «изменения договора», подпадающую под действие Рекомендации ОЛА-ФСБУ-Р1-2/2022 «Учет изменений условий неоперационной аренды у арендодателя и арендатора. Редакция 2».

5.3 Бухгалтерский учет у арендодателя

5.3.1. Оценка арендодателем «существенности» изменений договора аренды

Для оценки существенности изменений условий договора арендодатель формирует квалификационное суждение на основании «качественного теста» и/или «количественного теста», закрепленный в учетной политике организации.

Выписка из учетной политики арендодателя

Таблица №5.3.1.1

<p><i>Изменения договора в связи со следующими событиями считаются качественно-существенными изменениями:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Изменение валюты договора</i> • <i>Изменение срока аренды более чем на 12 месяцев</i> <p><i>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»</i></p>

Качественная оценка показывает, что изменения несущественные - не изменилась валюта договора, срок аренды изменился менее, чем на 12 месяцев.

Проводится **количественная оценка**. Для этого измененные арендные платежи дисконтируются по ставке, действующей до даты изменения договора. Полученная величина сравнивается с показателем чистых инвестиций в аренду на дату изменений. Отклонения показателя сравниваются с установленным размером отклонения.

Проведение арендодателем количественной оценки изменений договора

Процентный доход на 01.10.21: **19,8141%**

Таблица №5.3.1.2.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток ЧИА на дату	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7

Сумма по договору		117 960	19 660	99 300		
Сумма платежей без аванса		85 560	14 260	72 300		
Аванс	12.01.21	32 400	5 400	27 000		
Дата начала аренды	25.01.21			-63 000	63 000	
	31.01.21				63 187	187
1	10.02.21	2 400	400	2 000	61 501	314
	28.02.21				62 052	551
2	10.03.21	2 400	400	2 000	60 360	308
	31.03.21				60 991	631
3	10.04.21	2 400	400	2 000	59 294	303
	30.04.21				59 884	590
4	10.05.21	2 400	400	2 000	58 181	297
	31.05.21				58 790	608
5	10.06.21	2 400	400	2 000	57 082	292
	30.06.21				57 650	568
6	10.07.21	2 400	400	2 000	55 936	286
	31.07.21				56 521	585
7	10.08.21	2 400	400	2 000	54 801	281
	31.08.21				55 374	573
8	10.09.21	2 400	400	2 000	53 649	275
	30.09.21				54 183	534
	01.10.21				54 210	27
9	10.10.21	8 400	1 400	7 000		
	31.10.21					
10	10.11.21	8 400	1 400	7 000		
Выкупной	24.11.21	24 000	4 000	20 000		
	30.11.21					
11	10.12.21	8 520	1 420	7 100		
	31.12.21					
12	10.01.22	8 520	1 420	7 100		
	31.01.22					
13	10.02.22	8 520	1 420	7 100		
Выкупной	24.02.22	1 200	200	1 000		

Результаты количественной оценки на 01.10.21

Таблица №5.3.1.3

Показатель	Значение
ЧИА был	54 210
ЧИА стал	54 496
Разница, руб.	286
Разница, %	0,53%
Изменения ЧИА на 01.10.21	286

Вывод: Изменения договора **НЕСУЩЕСТВЕННЫЕ**

5.3.2. Операции, проводимые на дату изменений

Расчетный (плановый) график платежей и начислений для целей бухгалтерского учета у арендодателя на 01.10.21

Ставка на 01.10.21: **19,8141 %**

Таблица №5.3.2.1

№	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Остаток обязательства на дату	Сумма % к начислению
1	2	3	4	5	6	7
	01.10.21				54 496	
9	10.10.21	8 400	1 400	7 000	47 740	243
	31.10.21				48 239	499
10	10.11.21	8 400	1 400	7 000	41 478	240
Выкупной	24.11.21	24 000	4 000	20 000	21 767	289
	30.11.21				21 832	65
11	10.12.21	8 520	1 420	7 100	14 840	108
	31.12.21				14 995	155
12	10.01.22	8 520	1 420	7 100	7 970	74
	31.01.22				8 053	83
13	10.02.22	8 520	1 420	7 100	993	40
Выкупной	24.02.22	1 200	200	1 000	0	7

Журнал операций арендодателя

Таблица №5.3.2.2

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендодатель	
			Дебет	Кредит
01.10.21	Изменение ЧИА	286	76ЧИА	90.01Изменения договора (ЧИА)

5.4. Пример №4. Бухгалтерский учет у арендатора

5.4.1. Определение процентной ставки

Допустим, арендатор обладает достаточной информацией для определения ставки привлечения дополнительных заемных средств на дату изменения договора. Она равна 15% годовых (простой процент).

Поскольку арендатор использует сложный процент для расчета процентного расхода по аренде, производится перевод простого процента (15% годовых) в сложный по формуле:

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

$$16,1798\% = (1 + 15\%/365)^{365} - 1$$

Расчетный (плановый) график платежей и начислений для целей бухгалтерского учета у арендатора на 01.10.21

Ставка на 25.01.21 19,8141%

Ставка на 01.10.21 16,1798%

Таблица №5.4.1.

№ платежа	Дата	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС	Обязательство на дату	Сумма % к начислению	Остаточная стоимость ППА	Начислена амортизация ППА
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	01.10.21				54 798		65 688	
9	10.10.21	8 400	1 400	7 000	48 001	203	64 780	908
	31.10.21				48 417	416	62 474	2 306
10	10.11.21	8 400	1 400	7 000	41 617	199	61 376	1 098
Выкупной	24.11.21	24 000	4 000	20 000	21 857	240	59 839	1 537
	30.11.21				21 911	54	59 180	659
11	10.12.21	8 520	1 420	7 100	14 901	90	58 082	1 098
	31.12.21				15 030	129	55 777	2 306
12	10.01.22	8 520	1 420	7 100	7 992	62	54 679	1 098
	31.01.22				8 061	69	52 373	2 306
13	10.02.22	8 520	1 420	7 100	994	33	51 275	1 098
Выкупной	24.02.22	1 200	200	1 000	0	6		

Примечание: Для расчета обязательства на 01.10.21 при процентной ставке 16,1798 % использовалась формула Excel «ЧИСТНЗ».

Показатели по договору на 01.10.21

Таблица № 5.4.2.

Показатель	Значение
Обязательство было	54 210
Обязательство стало	54 798
Разница, руб.	588
Новая ставка, %	16,1798%

Журнал операций на 01.10.21

Таблица № 5.4.3

Дата	Содержание операции	Сумма (руб.)	Арендатора	
			Дебет	Кредит
01.10.21	Изменение Обязательства	588	01ППА	76Обязательство

Расчет изменений ППА на 01.10.21

Таблица №5.4.4.

Показатель	Значение
Сумма ППА на 25.01.21, руб.	90 000
Срок амортизации, день	900
Амортизационное отчисление в день до 01.10.21, руб.	100
Начисленная амортизация на 01.10.21, руб.	24 900
Остаточный срок амортизации в днях на 01.10..21, руб.	651
Сумма корректировки ППА на 01.10.21, руб.	588
Сумма ППА на 01.10.21	90 588
Остаточная стоимость ППА на 01.10.21	65 688
Амортизационное отчисление ППА в день на 01.10.21	101

Примечание: См. таблицу №2.1.3. для расчета показателей по состоянию на 01.10.21