

УДК 657

DOI 10.51691/2541-8327_2023_11_12

***ПЕРЕХОД НА ФСБУ 25/2018 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ».
МОДИФИКАЦИЯ ДОГОВОРА АРЕНДЫ***

Семиколенных Н.В.,

магистрант 2 курса

ФГБОУ ВО Вятский государственный университет

Россия, Киров

Санович И.О.,

магистрант 2 курса

ФГБОУ ВО Вятский государственный университет

Россия, Киров

Аннотация

С начала 2022 года произошло много изменений, которые коснулись бухгалтерского и налогового учета организаций, имеющих различные формы собственности. С данного временного периода все коммерческие организации были обязаны совершить переход на новый стандарт ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Однако была возможность не ждать данного перехода и приступить к переходу раньше. Для перехода необходимо учитывать специфику арендных отношений, которые возникли в связи с условиями неопределенности в экономике. Согласно новому стандарту, все изменения договора аренды могут быть как предусмотрены, так и не предусмотрены в первоначальных условиях договора аренды. Отражение в учете изменений условий договора полностью зависит от характера проведенных изменений.

Специфика перехода и новые особенности учета аренды рассмотрены в данной статье.

Ключевые слова: аренда основных средств, договор аренды, модификация договора аренды, стандарт, учетная политика.

TRANSITION TO FSB 25/2018 «LEASE ACCOUNTING». MODIFICATION OF THE LEASE AGREEMENT.

Semikolennykh N.V.,
undergraduate 2 course
Vyatka State University
Russia, Kirov

Sanovich I.O.,
undergraduate 2 course
Vyatka State University
Russia, Kirov

Annotation

Since the beginning of 2022, there have been many changes that have affected the accounting and tax accounting of organizations with various forms of ownership. From this time period, all commercial organizations were required to make the transition to the new FSB 25/2018 standard «Lease Accounting». However, it was possible not to wait for this transition and start the transition earlier. For the transition, it is necessary to take into account the specifics of rental relations that have arisen due to conditions of uncertainty in the economy. According to the new standard, all changes to the lease agreement may or may not be provided for in the original terms of the lease agreement.

¹ *Научный руководитель: Сайдакова В.А., преподаватель ФГБОУ ВО «Вятский государственный университет»*

The accounting of changes in the terms of the contract depends entirely on the nature of the changes made. The specifics of the transition and new features of lease accounting are discussed in this article.

Keywords: lease of fixed assets, lease agreement, modification of lease agreement, standard, accounting policy

Согласно новому стандарту, арендатор пересматривает обязательство по аренде (ФСБУ 25/2018, пункт 21; МСФО (IFRS) 16, пункты 39-43) в разных случаях, в частности [1]:

- организация планирует увеличить срок аренды, который был ранее был более короткий;
- организация увеличивает величину арендных платежей по сравнению с той величиной, по которой они учитывались ранее;
- организация меняет оценку опциона на покупку предмета аренды;
- организация, предоставляющая в аренду имущество, меняет первоначальные условия договора.

Таким образом, можно сделать вывод, что в пунктах 21 и 22 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» нового стандарта рассматриваются новые условия изменения договора аренды у арендатора, в рамках которых пересматриваются фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде [1].

При переходе на новый стандарт следует уделить внимание переоценке обязательства по аренде и модификации договора аренды. Для этого стоит обратить внимание на специальные пункты 39-46 МСФО (IFRS) 16. Стандарт предусматривает разный порядок пересчета актива и обязательства в зависимости от причины, по которой изменяются условия договора аренды или профессиональные суждения арендатора. В связи с этим, любое изменение как в условиях договора, так и в профессиональных суждениях требует пристального внимания при его отражении в финансовой отчетности [2].

Таким образом, модификация договора аренды и переоценка обязательства по аренде (пересмотр оценок в исполнении первоначальных условий договора) – это две разные концепции, которые могут привести к разным результатам в учете.

В данной статье рассмотрены рекомендации по изменению условий договора аренды, которые были не предусмотрены первоначальными условиями договора, а также изменения, установленные первоначальными условиями договора.

Рассмотрим переоценку обязательства по аренде. В зависимости от причин, лежащих в основе изменений будущих арендных платежей, следует выделить и рассмотреть две ситуации, которые приведут к разным результатам в учете этих изменений.

Первая ситуация предполагает изменение суммы будущих арендных платежей, то есть трансформацию прогноза ожидаемых арендных платежей (срок аренды при данном условии не изменяется), в результате перемены (IFRS 16, пункт 42):

а) сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости договора аренды;

б) индекса (ставки), которая используется для определения арендных платежей. Например, к ним может относиться изменение индекса инфляции, корректировка рыночной цены (данное условие как правило заложено в договоре аренды).

При таких условиях будущие денежные потоки стоит прогнозировать и оценивать по текущей стоимости с использованием ставки дисконтирования, установленной при первоначальной оценке договора аренды (IFRS 16, пункт 43), то есть неизменной ставки дисконтирования. Исключение могут составить случаи, когда изменение арендных платежей обусловлено изменением плавающих процентных ставок. В этой ситуации арендатор обязан использовать

пересмотренную ставку дисконтирования, которая отражает изменения процентной ставки.

В бухгалтерском учете будут отражены записи, представленные в таблице 1.

Таблица 1 – Учет при изменении суммы будущих арендных платежей

Учет у арендатора. Обязательство по аренде (сч. 76)	Право пользования активом (сч. 01)	Прибыль/Убыток (Кт 91)
Повторно оценивается путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей по неизменной ставке дисконтирования	Корректируется на сумму переоценки обязательства по аренде	Признается как оставшаяся величина переоценки в случае, если балансовая стоимость. Права пользования активом уменьшается до нуля и при этом дополнительно уменьшается оценка обязательств по аренде [4]

Вторая ситуация, то есть модификация договора аренды, предполагает изменение суммы будущих арендных платежей в результате (IFRS 16, пункт 40) двух случаев [3]:

- а) изменение срока аренды у арендатора;
- б) изменение оценки опциона на покупку базового актива.

При данной ситуации в бухгалтерском учете будут отражены записи, представленные в таблице 2.

Таблица 2 – Учет при модификации договора аренды

Обязательство по аренде (сч. 76)	Право пользования активом (сч. 01)	Прибыль/Убыток (Кт 91)
Повторно оценивается путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей по пересмотренной ставке дисконтирования	Корректируется на сумму переоценки обязательства по аренде	Признается как оставшаяся величина переоценки в случае, если балансовая стоимость. Права пользования активом уменьшается до нуля и при этом дополнительно уменьшается оценка обязательства по аренде

Для пересмотра обязательства по аренде арендатору необходимо выполнить следующие действия на дату вступления в силу изменений (ФСБУ 25/2018, пункты 21-22; МСФО (IFRS) 16, пункты 39- 43) [1, 2]:

а) произвести доначисление расхода по первоначальной процентной ставке до даты изменения (проводка Дт91/Кт76);

б) осуществить дисконтирование пересмотренных арендных платежей с использованием пересмотренной ставки дисконтирования;

с) отнести изменение величины обязательства по аренде на стоимость права пользования активом (проводка Дт 01/Кт 76). При уменьшении обязательства по аренде сверх балансовой стоимости право пользования активом включить в доходы текущего периода (проводка Дт 91/ Кт 01).

Далее рассмотрим более детально расчет пересмотренной ставки и определение даты пересмотра срока. Напомним, что МСФО (IFRS) 16 определяет пересмотренную ставку в качестве [2]:

1) процентной ставки, предусмотренной в договоре аренды, на протяжении оставшегося срока аренды с учетом того, что такая ставка может быть определена;

2) процентной ставки по заемным средствам арендатора на дату пересмотра, если процентная ставка, предусмотренная в договоре аренды, не может быть определена.

Большинство условий договоров аренды, исключая из внимания договоры лизинга, на практике не позволяют определить заложенную в них процентную ставку. Следовательно, арендатор в большинстве случаев будет рассчитывать процентную ставку согласно своей учетной политике: ставка по заемным средствам, привлеченным на аналогичный срок, в сумме, сопоставимой с суммой арендных платежей [6]. При этом срок и сумма привлечения должны соответствовать оставшемуся сроку аренды и будущим платежам с даты пересмотра срока.

Под датой пересмотра срока аренды следует рассматривать с двух сторон: Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

1) дата подписания дополнительного соглашения, если речь идет об изменении договорного срока аренды. При этом стоит учесть, что дополнительное соглашение может быть подписано задолго до окончания первоначального срока договора. Арендатору в данной ситуации необходимо переоценить обязательство и актив по аренде именно на дату подписания дополнительного соглашения, не дожидаясь окончания первоначального срока договора и погашения ранее признанного обязательства;

2) дата формирования нового профессионального суждения, в котором арендатор переоценивает наличие опциона на продление или прекращение срока договора и степень своей уверенности в исполнении или неисполнении такого опциона.

Акцентируем внимание на модификации договора аренды, которая возникает, когда вносятся изменения в условия договора аренды, что приводит к изменению будущих денежных потоков и (или) объема аренды. МСФО (IFRS) 16 позволяет определить порядок отражения в учете изменений в договоре аренды в зависимости от характера модифицированных условий [2]. Их можно сгруппировать определенным образом (таблица 3).

Таблица 3 – Типы модификации договора аренды для целей отражения в учете арендатора

№	Тип модификации договора
1	Увеличение сферы применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами по цене, соизмеримой с ценой отдельного договора на увеличенный объем
2	Сокращение сферы применения договора аренды (уменьшение прав пользования базовым активом и (или) срока аренды)
2а	Уменьшение прав пользования базовым активом
2б	Уменьшение срока аренды
3	Прочие модификации

Первый тип модификации договора аренды, представленный в таблице 3, предполагает, что в случае, если в результате изменений договора аренды, как предусмотренных, так и не предусмотренных первоначальными условиями

договора (в терминологии IFRS 16 «модификация»), произошло одновременно два события, таких как:

– добавление права у арендатора пользования одним или несколькими предметами аренды, то есть произошло расширение сферы применения договора аренды;

– увеличение величины суммы арендных платежей, соизмеримое с ценой обособленной продажи (отдельного договора) добавленных предметов аренды. Арендатор на дату вступления в силу изменений договора аренды обязан признать их в качестве отдельного объекта учета аренды, учитывать обособленно от существующего объекта учета по договору (МСФО (IFRS) 16, пункт 44, 79) [2].

Отдельный объект учета аренды, признанный в результате изменений условий договора и положений учетной политики, учитывается по правилам ФСБУ 25/2018 (раздел II). Учет первоначального договора аренды при этом не изменяется.

Второй тип модификации договора аренды, представленный в таблицу 3, предполагает сокращение сферы применения договора аренды (уменьшение прав пользования базовым активом и (или) срока аренды). В бухгалтерском учете будут отражаться записи, отображенные в таблице 4.

Таблица 4 – Учет у арендатора в случае уменьшение прав пользования базовым активом

Этап	Обязательство по аренде (сч. 76)	Право пользования активом (сч. 01)	Прибыль/Убыток (Кт 91)
1	Уменьшается для отражения частичного или полного расторжения договора аренды (пропорционально сокращению прав пользования базовым активом)	Балансовая стоимость уменьшается в той же пропорции, что и обязательство по аренде	Признается как разница между балансовой стоимостью Права пользования активом и обязательства по аренде, признание которого прекращено [4]
2	Стоимость, полученная на первом этапе, переоценивается путем Дисконтирования	Балансовая стоимость корректируется на сумму переоценки	Не возникает

пересмотренных арендных платежей в модифицированном договоре с использованием пересмотренной ставки дисконтирования	обязательства по аренде	
---	-------------------------	--

Третий вид модификации (прочие модификации), представленный в таблице 3, может включать ряд аспектов, в частности:

– увеличение сферы применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами. При этом цена одного или нескольких базовых активов может быть несоизмеримой с ценой отдельного договора на увеличенный объем (аренда дополнительных площадей, продление договора аренды);

– изменение цены аренды, не предусмотренной в договоре;

– изменение срока аренды и др.

Таким образом, можно сделать вывод, что с 2022 года все организации, использующие для своей деятельности услуги аренды или предоставляющие услуги аренды, обязаны применять ФСБУ 25/2018. Все изменения, связанные с применением нового стандарта, в том числе модификацию арендных платежей, необходимо закрепить в учетной политике организации (переходное положение Информационного сообщения Минфина РФ от 25.01.2019 г. №ИС-учёт-15) [3]. Необходимые расчеты организация вносит в бухгалтерский и налоговый учет в предусмотренном порядке, при этом обязательно принимая во внимания специфику работы организации и условия договора, по которым организация предоставляет или принимает аренду.

Библиографический список:

1. Приказ Минфина России от 16.10.2018 г. №208н (ред. от 29.06.2022) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...») [Электронный

ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 24.10.2023 г.).

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 г. №217н). [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 29.10.2023);

3. Информационное сообщение Минфина России от 25.01.2019 г. №ИС-учет-15 «О Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 03.11.2023).

4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. №32н (ред. от 27.11.2020) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99». [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 23.10.2023).

5. Федеральный закон от 24.07.2007 г. №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/ (дата обращения 23.10.2023).

6. Сайт ИФНС России [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: nalog.gov.ru. (дата обращения 23.10.2023).

Оригинальность 75%