



## Глубокое погружение в мир модификаций арендных соглашений

Федеральный стандарт бухгалтерского учета  
ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

1 марта 2025 года

# Содержание

|                                                                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Сокращения, термины и допущения                                                                        | 2  |
| 1.1 Сокращения                                                                                            | 2  |
| 1.2 Термины                                                                                               | 2  |
| 1.3 Основные допущения и ограничения                                                                      | 2  |
| 2. Требования стандартов бухгалтерского учета                                                             | 4  |
| 2.1 Вступительное слово                                                                                   | 4  |
| 2.2 Последующая оценка обязательств по аренде – общие положения МСФО                                      | 4  |
| 2.3 Последующая оценка обязательств по аренде – общие положения РСБУ                                      | 7  |
| 3. Примеры расчетов                                                                                       | 9  |
| 3.1 Модификации, учитываемые в качестве отдельного договора                                               | 9  |
| 3.2 Модификации, не учитываемые в качестве отдельного договора                                            | 10 |
| 3.3 Модификации, включающие в себя изменение нескольких параметров арендного договора (цена, срок, объем) | 17 |
| 3.4 Переоценка обязательства по аренде                                                                    | 22 |

# 1. Сокращения, термины и допущения

## 1.1 Сокращения

| Сокращение     | Значение                                                                      |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| ЖХО            | Журнал хозяйственных операции                                                 |
| МСФО           | Международный стандарт финансовой отчетности                                  |
| МСФО (IFRS) 16 | Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»               |
| ОА             | Операционная аренда                                                           |
| РСБУ           | Российские стандарты бухгалтерского учета                                     |
| ПБУ            | Положение по бухгалтерскому учету                                             |
| ПБУ 1/2008     | Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»             |
| ФА             | Финансовая аренда                                                             |
| ФСБУ           | Федеральный стандарт бухгалтерского учета                                     |
| ФСБУ 25/2018   | Федеральный стандарт бухгалтерского учета 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» |

## 1.2 Термины

| Термины            | Значение                                                                                                                                                                                    |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| «Входящая» аренда  | Аренда, в которой рассматриваемая организация выступает в качестве арендатора                                                                                                               |
| «Исходящая» аренда | Аренда, в которой рассматриваемая организация выступает в качестве арендодателя. «Исходящая» аренда может быть представлена как передачей в аренду собственного имущества, так и субарендой |

## 1.3 Основные допущения и ограничения

| Допущения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1 <b>Различия между МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»</b></p> <p>Отсутствуют фундаментальные различия в требованиях <b>ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»</b> (далее «ФСБУ 25/2018») и <b>МСФО (IFRS) 16 «Аренда»</b> (далее «МСФО (IFRS) 16») в отношении классификации объектов бухгалтерского учета в качестве объектов учета аренды. Рассматриваемые далее соглашения, учитываемые в качестве договоров аренды по <b>ФСБУ 25/2018</b>, будут учитываться в качестве договоров аренды и согласно требованиям <b>МСФО (IFRS) 16</b>.</p>                                                                                                                                                                                                                                  |
| <p>2 <b>Текущие ПБУ или ФСБУ не устанавливают способ ведения учета</b></p> <p>В случае если <b>ФСБУ 25/2018</b> не содержит описания порядка учета операций с арендой, но такое описание содержится в <b>МСФО (IFRS) 16</b>, и оно напрямую не противоречит положениям <b>ФСБУ 25/2018</b>, то мы применяем порядок учета, предусмотренный <b>МСФО (IFRS) 16</b>.</p> <p>Данный подход полностью соответствует порядку, изложенному в <b>ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»</b> (далее «ПБУ 1/2008»), и, в частности, пункт 7.1 четко предусматривает, что в случае, если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований,</p> |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|   | <b>Допущения</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|   | <p>установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:</p> <p>а) международные стандарты финансовой отчетности;*****</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 3 | <p><b>Организации, подпадающие под требования 208-ФЗ, которые имеют возможность применения МСФО в РСБУ</b></p> <p>Учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. В случае, если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета федеральный стандарт бухгалтерского учета допускает несколько способов ведения бухгалтерского учета, организация осуществляет выбор одного из этих способов, руководствуясь пунктами 5, 5.1 и 6 <b>ПБУ 1/2008</b>.</p> <p>Организация, которая раскрывает составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований Международных стандартов финансовой отчетности. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. Стандарты бухгалтерского учета, утвержденные такой организацией, обязательны к применению ее дочерними обществами.</p> |
| 4 | <p><b>Не рассматриваются организации, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета</b></p> <p>Здесь и далее в рамках данного документа и дальнейшего анализа мы не рассматриваем порядок бухгалтерского учета, который может быть применен организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, как это допускается <b>ПБУ 1/2008</b>.</p> <p>Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в случае отсутствия в федеральных стандартах бухгалтерского учета соответствующих способов ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу вправе формировать учетную политику, руководствуясь исключительно требованием рациональности.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|   | <b>Ограничения:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 1 | <p>Бухгалтерские проводки, представленные в данной методологии, не затрагивают аспекты учета НДС и иных налогов, включая текущий и отложенный налоги.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 2 | <p>Используемые в данном документе счета и субсчета для более наглядного представления журнала хозяйственных операции (далее «ЖХО») и их нумерация может отличаться и зависит от:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• разработанной учетной политики и используемого рабочего плана счетов организации</li> <li>• используемого организацией ИТ-приложения.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

## 2. Требования стандартов бухгалтерского учета

### 2.1 Вступительное слово

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 год, российские организации применяют новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Данный стандарт по предлагаемым подходам к учету схож с Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО) 16 «Аренда», введенным в действие на территории Российской Федерации для отчетных периодов за 2019 год и далее.

Несмотря на схожую модель учета, **ФСБУ 25/2018** изначально планировался для применения более широким кругом организаций, чем **МСФО (IFRS) 16**. Поэтому некоторые концепции **МСФО (IFRS) 16** в **ФСБУ 25/2018** были упрощены и унифицированы. В частности, в **МСФО (IFRS) 16** обязательство по аренде может быть пересмотрено, как минимум, в трех случаях:

- При модификации, учитываемой в качестве отдельного договора;
- При модификации, не учитываемой в качестве отдельного договора;
- При переоценке обязательства по аренде.

**ФСБУ 25/2018** предлагает единый механизм пересмотра величины обязательства, который де-факто объединяет все три описанных случая.

Тем не менее, на практике у бухгалтерского сообщества остаются вопросы, как данные концепции соотносятся между собой, особенно, если предприятие обязано вести бухгалтерский учет как в соответствии с МСФО, так и в соответствии с РСБУ. Кроме того, у специалистов возникают также вопросы, связанные с реализацией того или иного алгоритма пересчета в информационных системах, используемых предприятием.

Поэтому в данном документе мы постарались детальнее разъяснить концепции, связанные с пересмотром величины права пользования активом и арендного обязательства в **ФСБУ 25/2018**, а также то, как это соотносится со схожими концепциями в Международных стандартах финансовой отчетности. Мы также рассмотрим большое количество практических расчетных примеров, демонстрирующих порядок пересчета актива и обязательства по аренде в различных обстоятельствах, изменяющихся договорных условий арендных соглашений. Рассмотренные ниже примеры – это типичные ситуации, которые чаще всего встречаются на практике.

Документ исходит из предположения, что читателю известна общая модель учета аренды в **МСФО (IFRS) 16** и **ФСБУ 25/2018**. Поэтому основной акцент будет уделен вопросам пересмотра величины арендного обязательства в наиболее распространенных ситуациях.

### 2.2 Последующая оценка обязательств по аренде – общие положения МСФО

Изложение начнем с описания того, как порядок учета изменений в размере активов и обязательств по аренде был изложен в МСФО. Рассматриваемая модель учета аренды в МСФО была внедрена немного раньше, и она в значительной степени послужила основой для положений **ФСБУ 25/2018**. Поэтому, на наш взгляд, общее понимание концепций, используемых в МСФО, позволит лучше понять учетные требования **ФСБУ 25/2018**.

Как уже было отмечено ранее, любое изменение размера ожидаемых платежей по аренде в **МСФО (IFRS) 16** приводит к возникновению одной из трех ситуаций:

- Модификации, учитываемой в качестве отдельного договора;
- Модификации, не учитываемой в качестве отдельного договора;
- Переоценке обязательства по аренде.

В рамках данного документа под модификацией понимается любое изменение условий арендного соглашения, возникшее в результате переговоров сторон. Модификация сопровождается подписанием нового арендного договора или дополнительного соглашения к исходному арендному договору. При модификации меняется стоимость (цена) аренды имущества, срок арендного договора, количество арендуемого имущества либо любая комбинация этих параметров. Отметим, что в некоторых случаях подписание нового договора или дополнительного соглашения не приводит к изменению перечисленных параметров и, как следствие, величины арендных платежей. Например, стороны с помощью дополнительного соглашения могут изменить место рассмотрения споров между ними. Такие случаи не трактуются в качестве модификации аренды в соответствии с требованиями МСФО или РСБУ, так как они не имеют прямого влияния на величину денежных потоков по договору. Подобные ситуации не рассматриваются далее.

Размер обязательства по аренде может измениться не только вследствие изменения контрактных условий (модификации аренды), но и вследствие изменения значения прочих параметров, влияющих на размер будущих арендных платежей. Можно привести следующие примеры, когда возникает подобная ситуация:

- Изменение оценки вероятности исполнения опциона на продление или сокращение срока действия договора аренды;
- Изменение размера ожидаемых платежей по гарантии ликвидационной стоимости;
- Изменение индекса или ставки, исходя из которых определяется размер будущих арендных платежей.

Описанные выше случаи технически не считаются модификацией арендных соглашений с точки зрения **МСФО (IFRS) 16**, и для их учета используется отдельная методика.

Ситуации, при которых в результате изменения контрактных условий по договору аренды меняются ожидаемые будущие арендные платежи, называются модификациями договора аренды. Выделяют два типа модификаций – модификации, учитываемые в качестве отдельного договора и модификации, не учитываемые в качестве отдельного договора.

Изменение условий арендного договора считается модификацией, учитываемой в качестве отдельного договора, при одновременном соблюдении следующих условий:

**МСФО (IFRS) 16:44** Арендатор должен учитывать модификацию договора аренды в качестве отдельного договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

- модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и
- возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой отдельного договора на увеличенный объем, а также на соответствующие корректировки такой цены, отражающие обстоятельства конкретного договора.

На практике это приводит к тому, что лишь в одном случае изменение условий договора ведет к модификации, учитываемой в качестве отдельного договора. Речь идет о ситуации (рассмотрим на примере компании, арендующей некоторый объект недвижимости), когда организация арендует дополнительный объем помещений (например, в том же здании) по цене за квадратный метр, сопоставимой с ценой, по которой она ранее арендовала помещения по этому договору. Во всех остальных случаях модификация рассматривается как модификация, не учитываемая в качестве отдельного договора. Также важно обратить внимание, что **МСФО (IFRS) 16:44** использует формулировку «увеличивает сферу применения». То есть обратная ситуация, когда объем арендуемой площади сокращается с сохранением той же самой ставки аренды за квадратный метр, будет рассматриваться как модификация, не учитываемая в качестве отдельного договора.

Данный вывод также относится к ситуациям, когда организация продлевает срок аренды по арендной ставке, сопоставимой с той, которая была указана в арендном договоре до модификации. Несмотря на то, что организация получает тот же объем площади на дополнительный срок по той же ставке, стандарт не считает такое изменение увеличением сферы применения договора аренды. Как следствие, подобная ситуация будет учитываться как модификация, не учитываемая в качестве отдельного договора.

Классическим примером модификации, не учитываемой в качестве отдельного договора, является также изменение ставки аренды за квадратный метр без изменения размера арендуемой площади и срока договора.

Основной практической разницей между двумя видами модификаций в МСФО является механизм пересчета актива и обязательства по аренде. В случае модификации, учитываемой в качестве отдельного договора, только платежи по дополнительным «квадратным метрам» (если придерживаться примера выше) подлежат пересчету по новой ставке дисконтирования. Старое обязательство фактически остается без изменений и учитывается далее в соответствии с подходом, определенным в момент его первоначального признания (то есть по старой ставке дисконтирования).

В случае модификации, не учитываемой в качестве отдельного договора, пересчету подлежит вся сумма обязательства по аренде. Соответственно, эффект от пересчета с учетом актуальной ставки дисконтирования будет иным.

Основные положения **МСФО (IFRS) 16**, регулирующие вопрос модификации арендных соглашений, приведены ниже:

**Пересмотр (модификация) условий арендных соглашений – общие положения МСФО**

**МСФО (IFRS) 16:39** После даты начала аренды арендатор должен применять пункты 40–43 для переоценки обязательства по аренде с учетом изменений арендных платежей. **Арендатор должен признавать сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки актива в форме права пользования.** Однако если балансовая стоимость актива в форме права пользования уменьшается до нуля и при этом дополнительно уменьшается оценка обязательства по аренде, арендатор должен признавать оставшуюся величину переоценки в составе прибыли или убытка.

**МСФО (IFRS) 16:40** Арендатор должен переоценивать обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи с использованием пересмотренной ставки дисконтирования в любом из следующих случаев:

- a) изменение срока аренды, как описано в пунктах 20–21. Арендатор должен определять пересмотренные арендные платежи на основе пересмотренного срока аренды; либо
- b) изменение оценки опциона на покупку базового актива, оцениваемого с учетом событий и обстоятельств, описанных в пунктах 20–21 в контексте опциона на покупку. Арендатор должен определять пересмотренные арендные платежи для отражения изменения сумм к уплате по опциону на покупку.

**МСФО (IFRS) 16:46** В случае модификации договора аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, **арендатор должен учитывать переоценку обязательства по аренде** следующим образом:

- a) уменьшая балансовую стоимость актива в форме права пользования для отражения частичного или полного расторжения договора аренды в случае модификаций договора аренды, которые уменьшают сферу применения договора аренды. Арендатор должен признать в составе отчета о финансовом результате прибыль или убыток, связанную с частичным или полным расторжением договора аренды;
- b) соответствующим образом корректируя актив в форме права пользования с учетом всех прочих модификаций договора аренды.

Для полноты изложения также укажем, что при переоценке обязательства по аренде в некоторых случаях допускается не пересматривать ставку дисконтирования:

**МСФО (IFRS) 16:42** Арендатор должен повторно оценивать обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи в любом из следующих случаев:

- a) изменение сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости. Арендатор должен определять пересмотренные арендные платежи для отражения изменения сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости;
- b) изменение будущих арендных платежей в результате изменения индекса или ставки, используемых для определения таких платежей, включая, например, изменение для отражения изменений рыночных арендных ставок после пересмотра рыночной арендной платы. Арендатор должен переоценивать обязательство по аренде для отражения таких пересмотренных арендных платежей только в случае изменения денежных потоков (т. е. в случае корректировки арендных платежей). Арендатор должен определять пересмотренные арендные платежи на протяжении оставшегося срока аренды на основе пересмотренных платежей, предусмотренных договором.

**МСФО (IFRS) 16:43** При применении пункта 42 арендатор должен использовать неизменную ставку дисконтирования, за исключением случаев, когда изменение арендных платежей обусловлено изменением плавающих процентных ставок. В этом случае арендатор должен использовать пересмотренную ставку дисконтирования, которая отражает изменения процентной ставки.

Обратите внимание, что здесь перечислены не все возможные случаи, относящиеся к переоценке (а не модификации) обязательства по аренде. В некоторых случаях, перечисленных в **МСФО (IFRS) 16:40**, переоценка также производится по пересмотренной (актуальной) ставке дисконтирования.

## 2.3 Последующая оценка обязательств по аренде – общие положения РСБУ

### Переоценка величины обязательства по аренде – общие положения РСБУ

**ФСБУ 25:21** Согласно **ФСБУ 25/2018** величина обязательства по аренде пересматривается в случаях:

- изменения условий договора аренды;
- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.

**ФСБУ 25:22** При этом, исходя из требований **ФСБУ 25/2018**, ставка дисконтирования пересматривается при изменении величины обязательства по аренде. Следовательно, во всех случаях переоценка обязательства по аренде производится с использованием пересмотренной ставки дисконтирования, определенной на дату такой переоценки.

### Пересмотр (модификация) условий арендных соглашений – общие положения РСБУ

**ФСБУ 25:21** По общему правилу сумма переоценки обязательства по аренде (за исключением переоценки валютных обязательств по курсу на отчетную дату) признается в качестве корректировки права пользования активом. Однако, если балансовая величина права пользования активом снизилась до нуля и требуется произвести дальнейшее уменьшение обязательства по аренде, оставшуюся сумму переоценки обязательства необходимо признавать в составе доходов текущего периода.

**ФСБУ 25:23** Также, согласно **ФСБУ 25/2018**, при полном или частичном прекращении договора аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли (убытка).

Общие положения (детали см. выше), применяемые при пересмотре (модификации) условий арендных соглашений, кажутся простыми и лаконичными. Однако мы видим либо прямые противоречия с аналогичными нормами, применимыми при формировании консолидированной финансовой отчетности по МСФО или достаточно широкий подход в отношении интерпретации того, как именно должен отражаться пересмотр условий арендных соглашений.

С нашей точки зрения **ФСБУ 25:23** не дает исчерпывающего ответа о порядке отражения таких модификаций, и, в четком соответствии с **ПБУ 1:7.1**, организация может разработать учетную политику, в том числе руководствуясь регуляторику МСФО, и **МСФО (IFRS) 16** в частности.

Обратите внимание, что в **ФСБУ 25/2018** отсутствуют концепции модификации и переоценки обязательства по аренде. Фактически, речь идет о том, что любое изменение величины будущих арендных платежей должно учитываться одинаково. Кроме того, следует обратить внимание на пункт **ФСБУ 25:22**, который требует пересчитывать ставку дисконтирования при любом пересмотре платежей по арендному договору.

Вместе с тем, следует отличать ситуации, когда порядок учета напрямую не предусмотрен **ФСБУ 25/2018** и ситуации, когда порядок учета предусмотрен, но отличается от требований МСФО. В первом случае, в соответствии с **ПБУ 1:7.1**, любая организация сможет использовать порядок учета, предусмотренный МСФО. Во втором случае, в соответствии с **ПБУ 1:7**, только организации, готовящие консолидированную финансовую отчетность по МСФО (а также организации, входящие в группу, готовящую консолидированную финансовую отчетность по МСФО), могут применить порядок учета, предусмотренный МСФО. В числовых примерах, приведенных в следующих разделах, рассматривается только первый случай.

Можно с уверенностью утверждать, что **ФСБУ 25/2018** не содержит детальных инструкций, каким образом выполняются вычисления при разных видах модификаций арендного договора. Поэтому для этой цели могут быть использованы подходы, в том числе, предусмотренные МСФО. Иными словами, в случае, если правки в договор предполагают увеличение размера арендуемой площади по сопоставимой цене, то можно использовать подход, предусмотренный в МСФО для учета модификаций, учитываемых в качестве отдельного договора. Иными словами, в РСБУ не будет требоваться пересматривать ставку дисконтирования по той части помещений, которые арендовались организацией и раньше.

Отметим также, что в описанных случаях могут быть практические соображения, связанные с особенностями функционирования ИТ-систем предприятий. Как правило, у многих организаций объект учета аренды в ИТ-системах – это отдельный договор. Изменения в условия аренды, как правило, вносятся посредством заключения дополнительных соглашений. Поэтому на практике далеко не всегда представленные на рынке ИТ-системы предоставляют возможность для признания отдельного объекта аренды на основе дополнительного соглашения, как это требуется в случае модификации, учитываемой в качестве отдельного договора. Поэтому компании часто принимают решение использовать единый подход к

учету модификаций любого типа. В этом случае они выбирают механику расчетов, применяемую в отношении модификаций, не учитываемых в качестве отдельного договора. Такой учетный подход также допустим с учетом того обстоятельства, что детальные инструкции по методике выполнения расчетов в **ФСБУ 25/2018** попросту отсутствуют.

Вместе с тем, в отношении изменений, не являющихся модификацией договоров аренды в терминологии МСФО, требования к учету изменений в величине будущих арендных платежей, отличаются в МСФО и РСБУ. МСФО в некоторых случаях допускает не пересчитывать ставку дисконтирования. Например, это можно не делать, если переоценка вызвана изменением индекса или ставки. ФСБУ 25:22 требует пересматривать ставку дисконтирования во всех случаях, и это является прямым требованием стандарта. Данное различие является неустранимой разницей с МСФО. Поэтому при изменении индекса или ставки, а также при других типах переоценок в терминах МСФО (будут рассмотрены далее), необходимо всегда использовать обновленную ставку дисконтирования. При этом в ФСБУ это по-прежнему можно не делать в отношении ситуаций, которые трактуются в МСФО как модификации, учитываемые в качестве отдельного договора (ставка дисконтирования по «старой» части обязательства остается без изменений). За исключением, естественно, ситуаций, когда организация сознательно по описанным в предыдущем абзаце ИТ-причинам приняла решение все модификации учитывать, как модификации, не учитываемые в качестве отдельного договора.

## 3. Примеры расчетов

### 3.1 Модификации, учитываемые в качестве отдельного договора

#### 3.1.1 Модификация договора – увеличение арендуемой площади (ставка аренды за метр не меняется)

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 5-го года стороны пришли к соглашению внести правки в договор и увеличить арендуемую площадь до 600 м<sup>2</sup>. Ежемесячный платеж по аренде увеличился до 150 у.е. пропорционально объему арендуемой площади. Срок договора остался неизменным, ставка дисконтирования стала 11%.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2         | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 550                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>48</b> | <b>1 228</b>              | <b>10</b>               | <b>(100)</b>    | <b>1 138</b>             | <b>4 707</b>              | <b>(3 687)</b>                            | <b>1 020</b>                           | <b>(78)</b>           | <b>(3 766)</b>                           | <b>941</b>                            |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59        | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60        | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Фактически, в данном примере Компания арендовала дополнительные 200 м<sup>2</sup> за 50 у.е., при этом арендная ставка за квадратный метр осталась без изменения. То есть объем аренды (арендуемая площадь) увеличился при неизменном возмещении. Подобная модификация должна учитываться как отдельный договор аренды. Это означает, что обязательство по аренде и право пользования активом, рассчитанные на дату модификации (**1 138** у.е. и **941** у.е. соответственно), не пересчитываются. Они учитываются далее в соответствии с ранее определенным графиком, приведенным в таблице выше (т.е. по ставке дисконтирования 10%).

Соответственно, платеж за дополнительную площадь в размере 50 у.е. в месяц необходимо продисконтировать по новой ставке 11% в течение оставшегося периода аренды (1 год). Величина обязательства по аренде и право пользования активом по дополнительной площади составит **566** у.е.

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес.     | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|          | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| <b>1</b> | <b>566</b>                | <b>5</b>                | <b>(50)</b>     | <b>521</b>               | <b>566</b>                | <b>(0)</b>                                | <b>566</b>                             | <b>(47)</b>           | <b>(47)</b>                              | <b>519</b>                            |
| ***      | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 11       | 395                       | 2                       | (50)            | 50                       | 566                       | (471)                                     | 94                                     | (47)                  | (519)                                    | 47                                    |
| 12       | 198                       | 1                       | (50)            | —                        | 566                       | (519)                                     | 47                                     | (47)                  | (566)                                    | —                                     |

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде по дополнительной площади:

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **566** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **566** у.е.

Дт 08.04 Приобретение объектов основных средств 566 у.е.

Кт 76.81(2)1 Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам 566 у.е.

**Шаг 2.** Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора  $566 / 12 = 47$  у.е. в месяц.

Важно также отметить, что возмещение за метр квадратный в данном примере не обязательно должно остаться совсем без изменения. Возможны незначительные изменения (например, отражающие незначительную скидку, предоставленную арендодателем за то, что арендатор увеличил размер арендуемого помещения). Такая скидка обычно находится в диапазоне 5-10%.

## 3.2 Модификации, не учитываемые в качестве отдельного договора

### 3.2.1 Модификация договора – увеличение арендуемой площади (ставка аренды за метр меняется)

\* Здесь и далее в журнале хозяйственных операции мы не выделяем краткосрочные и долгосрочные части арендных обязательств.

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 5-го года стороны пришли к соглашению увеличить арендуемую площадь до 600 м<sup>2</sup>. Ежемесячный платеж по аренде увеличился до 200 у.е. Срок договора остался неизменным, ставка дисконтирования стала 11%.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2         | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 550                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>48</b> | <b>1 228</b>              | <b>10</b>               | <b>(100)</b>    | <b>1 138</b>             | <b>4 707</b>              | <b>(3 687)</b>                            | <b>1 020</b>                           | <b>(78)</b>           | <b>(3 766)</b>                           | <b>941</b>                            |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59        | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60        | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

В отличие от примера 3.1.1, арендная ставка за квадратный метр существенно изменилась (выросла вдвое, хотя объем арендуемой площади увеличился только в 1,5 раза). То есть увеличение объема аренды сопровождалась пересчетом возмещения. Подобная модификация не учитывается в качестве отдельного договора аренды. Это означает, что обязательство по аренде на дату модификации (**1 138 у.е.**) должно быть пересчитано с учетом изменившегося размера платежей.

Соответственно, изменившийся арендный платеж в размере 200 у.е. в месяц необходимо продисконтировать по новой ставке 11% в течение оставшегося периода аренды (1 год). Величина обязательства по аренде после пересчета составит **2 263 у.е.** Актив в форме права пользования увеличится на разницу между обязательством до модификации и модифицированным обязательством **2 263 – 1 138 = 1 125**. Величина актива в форме права пользования на дату модификации составит **941 + 1 125 = 2 067** (вся сумма отнесена на изменение первоначальной стоимости).

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес.     | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|          | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| <b>1</b> | <b>2 263</b>              | <b>21</b>               | <b>(200)</b>    | <b>2 084</b>             | <b>5 832</b>              | <b>(3 766)</b>                            | <b>2 067</b>                           | <b>(172)</b>          | <b>(3 937)</b>                           | <b>1 895</b>                          |
| ***      | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 11       | 395                       | 2                       | (200)           | 198                      | 5 832                     | (5 488)                                   | 344                                    | (172)                 | (5 660)                                  | 172                                   |

|    |     |   |       |   |       |         |     |       |         |   |
|----|-----|---|-------|---|-------|---------|-----|-------|---------|---|
| 12 | 198 | 1 | (200) | – | 5 832 | (5 660) | 172 | (172) | (5 832) | – |
|----|-----|---|-------|---|-------|---------|-----|-------|---------|---|

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Признать разницу между обязательством до модификации и модифицированным обязательством в сумме  $2\,263 - 1\,138 = 1\,125$  у.е. как корректировку права пользования активом:

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **1 125** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 125** у.е.

**Дт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 125** у.е.

**Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **1 125** у.е.

Остаточная стоимость права пользования активом **после модификации** составит  $941 + 1\,125 = 2\,067$  у.е.

**Шаг 2.** Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора  $2\,067 / 12 = 172$  у.е. в месяц.

### 3.2.2 Модификация договора – уменьшение арендуемой площади

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 5-го года стороны договорились сократить объем арендуемого помещения до 300 м<sup>2</sup>. Ежемесячный платеж по аренде сократился пропорционально и в оставшийся период составит 75 у.е. Ставка дисконтирования стала 11%.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | –                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2         | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 551                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>48</b> | <b>1 228</b>              | <b>10</b>               | <b>(100)</b>    | <b>1 138</b>             | <b>4 707</b>              | <b>(3 687)</b>                            | <b>1 020</b>                           | <b>(78)</b>           | <b>(3 765)</b>                           | <b>942</b>                            |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59        | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60        | 99                        | 1                       | (100)           | –                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | –                                     |

Величина обязательства по аренде **до вступления в силу модификации** равна **1 138** у.е., а балансовая стоимость права пользования активом **942** у.е.

В отличие от примера 3.1.1 (увеличение арендуемой площади при неизменной ставке аренды за квадратный метр), в соответствии с требованиями стандарта уменьшение арендуемой площади при сохранении той же ставки за квадратный метр считается модификацией, не учитываемой в качестве отдельного договора. Это означает, что обязательства по аренде на дату модификации (**1 138** у.е.) и актив в форме права пользования (**942** у.е.) должны быть пересчитаны с учетом изменившегося на 100 м<sup>2</sup> площади арендуемого помещения.

В момент вступления в действие модификации необходимо определить пропорцию выбытия права пользования активом и обязательства по аренде ( $100\text{ м}^2/400\text{ м}^2 = 25\%$ ) и отразить частичное выбытие договора аренды:

- 25% от права пользования активом (**942** у.е.) = **236** у.е.
- 25% от обязательств по аренде (**1 138** у.е.) = **284** у.е.

**Шаг 1.** Выбытие обязательства по аренде:

**Дт Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **284** у.е.

**Кт 91.1** Прочие доходы – модификация договора аренды **284** у.е.

**Шаг 2.** Формирование и выбытие остаточной стоимости права пользования активом:

**Дт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **1 177** у.е.

Кт 01.10 Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **1 177** у.е.

Дт 02.2 Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств **941** у.е.

Кт 01.11 Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **941** у.е.

Кт 01.11 Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **236** у.е.

Дт 91.2 Прочие расходы – модификация договора аренды **236** у.е.

Соответственно, изменившийся арендный платеж в размере 75 у.е. в месяц необходимо продисконтировать по новой ставке 11% в течение оставшегося периода аренды (1 год). Величина обязательства по аренде после пересчета составит **849** у.е. При этом величина обязательства по аренде в результате выбытия части площадей составила **1 138 – 284 = 854**. Разница между стоимостью обязательства до и после модификации составила **854 – 849 = 5** у.е. Актив в форме права пользования после выбытия части площадей составил **942 – 236 = 706** у.е. Данный актив должен быть уменьшен на величину, связанную с модификацией обязательства: **706 – 5 = 701** у.е.

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 849                       | 8                       | (75)            | 781                      | 3 525                     | (2 824)                                   | 701                                    | (58)                  | (2 882)                                  | 643                                   |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 11   | 148                       | 1                       | (75)            | 74                       | 3 525                     | (3 408)                                   | 117                                    | (58)                  | (3 467)                                  | 58                                    |
| 12   | 74                        | 1                       | (75)            | –                        | 3 525                     | (3 467)                                   | 58                                     | (58)                  | (3 525)                                  | –                                     |

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Признать разницу между обязательством до модификации и модифицированным обязательством в сумме **854 – 849 = 5** у.е. как корректировку права пользования активом:

Дт 76.81(2)1 Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **5** у.е.

Кт 08.04 Приобретение объектов основных средств **5** у.е.

Дт 08.04 Приобретение объектов основных средств **5** у.е.

Кт 01.10 Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **5** у.е.

Остаточная стоимость права пользования активом **после модификации** составит **706 - 5 = 701** у.е.

**Шаг 2.** Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора **701 / 12 = 58** у.е. в месяц.

### 3.2.3 Модификация договора – увеличение арендного платежа

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 3-го года стороны пришли к соглашению внести правки в договор и увеличить платеж до 150 у.е. Новая ставка дисконтирования равна 11 %.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | –                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2    | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (157)                                    | 4 550                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 24   | 3 174                     | 26                      | (100)           | 3 100                    | 4 707                     | (1 804)                                   | 2 903                                  | (78)                  | (1 882)                                  | 2 825                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60   | 99                        | 1                       | (100)           | –                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | –                                     |

Величина обязательства по аренде **до вступления в силу модификации** равна **3 100** у.е., а остаточная стоимость права пользования активом **2 825** у.е.

Необходимо рассчитать величину обязательства по модифицированному договору аренды (с учетом новой арендной ставки – 150 у.е.), оставшегося срока аренды (3 года) и пересмотренной ставки дисконтирования – 11%.

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 582                     | 42                      | (150)           | 4 474                    | 6 189                     | (1 882)                                   | 4 307                                  | (120)                 | (2 002)                                  | 4 187                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 35   | 296                       | 3                       | (150)           | 149                      | 6 189                     | (5 950)                                   | 240                                    | (120)                 | (6 069)                                  | 120                                   |
| 36   | 149                       | 1                       | (150)           | —                        | 6 189                     | (6 069)                                   | 120                                    | (120)                 | (6 189)                                  | —                                     |

Величина модифицированного обязательства **на момент вступления в силу изменений** равна **4 582** у.е.

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Признать разницу между обязательством до модификации и модифицированным обязательством в размере **4 582 – 3 100 = 1 482** у.е., как корректировку величины права пользования активом:

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **1 482** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 482** у.е.

**Дт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 482** у.е.

**Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **1 482** у.е.

Остаточная стоимость права пользования активом **после модификации** составит **2 825 + 1 482 = 4 307** у.е.

**Шаг 2.** Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора **4 307 / 36 = 120** у.е. в месяц.

### 3.2.4 Модификация договора – снижение арендных платежей

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 2-го года аренды стороны договорились о снижении арендного платежа до 90 у.е. в месяц. Новая ставка дисконтирования составляет 11% годовых.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2    | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 550                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 12   | 4 009                     | 33                      | (100)           | 3 943                    | 4 707                     | (863)                                     | 3 844                                  | (78)                  | (941)                                    | 3 766                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60   | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Величина обязательства по аренде **до модификации** равна **3 943** у.е., а остаточная стоимость права пользования активом – **3 766** у.е.

Необходимо пересчитать величину обязательства по аренде с учетом изменения арендных платежей и пересмотренной ставки дисконтирования (11%).

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 3 482                     | 32                      | (90)            | 3 424                    | 4 246                     | (941)                                     | 3 305                                  | (69)                  | (1 010)                                  | 3 236                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 47   | 177                       | 2                       | (90)            | 89                       | 4 246                     | (4 108)                                   | 138                                    | (69)                  | (4 177)                                  | 69                                    |
| 48   | 89                        | 1                       | (90)            | —                        | 4 246                     | (4 177)                                   | 69                                     | (69)                  | (4 246)                                  | —                                     |

Величина модифицированного обязательства **на момент вступления в силу изменений** составляет **3 482** у.е.

В момент вступления в действие модификации необходимо признать эффект в размере **3 943 – 3 482 = 461** у.е., как корректировку обязательства по аренде и права пользования активом:

**Шаг 1.** Корректировка обязательства по аренде:

**Дт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **461** у.е.

**Кт 91.1** Прочие доходы – модификация договора аренды **461** у.е.

**Шаг 2.** Корректировка права пользования активом\*:

**Дт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **461** у.е.

**Кт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **461** у.е.

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **461** у.е.

**Дт 91.2** Прочие расходы – модификация договора аренды **461** у.е.

Остаточная стоимость права пользования активом после модификации составит **3 766 – 461 = 3 305** у.е.

Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора **3 305 / 48 = 69** у.е. в месяц.

\* Сумма корректировки первоначальной стоимости Основных средств, как это представлено выше, производится до такой величины, пока остаточная стоимость не достигнет нуля. По достижению этого ограничительного уровня списание прекращается, и таким образом, в составе отчета о финансовых результатах будет отражена прибыль, равная превышению ранее списанной величины Обязательств по аренде и Остаточной стоимости актива, связанного с пересмотренным обязательством.

### 3.2.5 Модификация договора – снижение арендных платежей (снижение обязательства превышает остаточную стоимость актива)

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. По истечении 4 лет аренды стороны договорились снизить арендный платеж до 10 у.е. Новая ставка дисконтирования составляет 11% годовых.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2    | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (157)                                    | 4 550                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 48   | 1 228                     | 10                      | (100)           | 1 138                    | 4 707                     | (3 687)                                   | 1 020                                  | (78)                  | (3 765)                                  | 942                                   |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60   | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Величина обязательства по аренде **до модификации** составляет **1 138** у.е., а остаточная стоимость права пользования активом – **942** у.е.

Необходимо пересчитать величину обязательства по аренде с учетом изменения арендных платежей и пересмотренной ставки дисконтирования (11%).

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес.     | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|          | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| <b>1</b> | <b>113</b>                | <b>1</b>                | <b>(10)</b>     | <b>104</b>               | <b>—</b>                  | <b>—</b>                                  | <b>—</b>                               | <b>—</b>              | <b>—</b>                                 | <b>—</b>                              |
| ***      | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 11       | 20                        | —                       | (10)            | 10                       | —                         | —                                         | —                                      | —                     | —                                        | —                                     |
| 12       | 10                        | —                       | (10)            | —                        | —                         | —                                         | —                                      | —                     | —                                        | —                                     |

Величина модифицированного обязательства **на момент вступления в силу изменений составляет 113** у.е. Необходимо отразить корректировку обязательства в размере **1 138 – 113 = 1 025** у.е. Сумма корректировки обязательства превышает остаточную стоимость права пользования активом на дату модификации, равную **942** у.е.

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Отобразить выбытие права пользования активом:

**Дт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **4 707** у.е.

**Кт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **4 707** у.е.

**Дт 02.2** Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств **3 765** у.е.

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **3 765** у.е.

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **942** у.е.

**Дт 91.2** Прочие расходы – модификация договора аренды **942** у.е.

**Шаг 2.** Отобразить уменьшение обязательства по аренде:

**Дт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **1 025** у.е.

**Кт 91.1** Прочие доходы – модификация договора аренды **1 025** у.е.

### 3.2.6 Модификация договора – увеличение срока аренды

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 5-го года стороны пришли к соглашению внести правки в договор и продлить срок аренды на 3 года. Арендные платежи остаются неизменными, ставка стала 11%.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2         | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 550                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>48</b> | <b>1 228</b>              | <b>10</b>               | <b>(100)</b>    | <b>1 138</b>             | <b>4 707</b>              | <b>(3 687)</b>                            | <b>1 020</b>                           | <b>(78)</b>           | <b>(3 766)</b>                           | <b>941</b>                            |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59        | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60        | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Величина обязательства по аренде **до вступления в силу модификации** равна **1 138** у.е., а остаточная стоимость права пользования активом **941** у.е.

Необходимо пересчитать величину обязательства по аренде с учетом измененного остаточного срока договора аренды (4 года) и пересмотренной ставки дисконтирования (11%).

Величина модифицированного обязательства **на момент вступления в силу изменений** равна **3 869** у.е. Актив в форме права пользования увеличится на разницу между обязательством до модификации и модифицированным обязательством  $3\,869 - 1\,138 = 2\,731$ . Обновленная величина актива в форме права пользования на дату модификации составила  $941 + 2\,731 = 3\,672$  (вся сумма отнесена на изменение первоначальной стоимости).

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 3 869                     | 35                      | (100)           | 3 804                    | 7 438                     | (3 766)                                   | 3 672                                  | (77)                  | (3 843)                                  | 3 596                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 47   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 7 438                     | (7 285)                                   | 154                                    | (77)                  | (7 362)                                  | 77                                    |
| 48   | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 7 438                     | (7 362)                                   | 77                                     | (77)                  | (7 438)                                  | —                                     |

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Признать разницу между обязательством до модификации и модифицированным обязательством в сумме  $3\,869 - 1\,138 = 2\,731$  у.е. как корректировку права пользования активом:

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **2 731** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **2 731** у.е.

**Дт 08.04** Приобретение объектов основных средств **2 731** у.е.

**Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **2 731** у.е.

Остаточная стоимость права пользования активом **после модификации** составит  $941 + 2\,731 = 3\,672$  у.е.

**Шаг 2.** Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора  $3\,672 / 48 = 77$  у.е. в месяц.

### 3.2.7 Модификация договора – досрочное расторжение договора аренды

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 5-го года стороны пришли к соглашению внести правки в договор и расторгнуть договор аренды (закрытие магазина).

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2    | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 551                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 48   | 1 228                     | 10                      | (100)           | 1 138                    | 4 707                     | (3 687)                                   | 1 020                                  | (78)                  | (3 765)                                  | 942                                   |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60   | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Величина обязательства по аренде **до вступления в силу модификации** равна **1 138** у.е., а балансовая стоимость права пользования активом **942** у.е.

В момент вступления в действие модификации необходимо отразить полное выбытие права пользования активом и обязательства по аренде в отчете о финансовых результатах:

**Шаг 1.** Выбытие обязательства по аренде:

**Дт Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **1 138** у.е.

**Кт 91.1** Прочие доходы – модификация договора аренды **1 138** у.е.

**Шаг 2.** Формирование и выбытие остаточной стоимости права пользования активом:

**Дт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **4 707** у.е.

**Кт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **4 707** у.е.

**Дт 02.2** Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств **3 765** у.е.

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **3 765** у.е.

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **942** у.е.

**Дт 91.2** Прочие расходы – модификация договора аренды **942** у.е.

## 3.3 Модификации, включающие в себя изменение нескольких параметров арендного договора (цена, срок, объем)

### 3.3.1 Модификация договора – уменьшение ставки с одновременным увеличением срока аренды и объема арендуемых площадей

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 5-го года стороны пришли к соглашению увеличить арендуемую площадь до 600 м<sup>2</sup> и продлить срок аренды еще на 3 года. Ежемесячный платеж по аренде составит 120 у.е (т.е. ставка в расчете на метр квадратный снизилась), что соответствует текущим рыночным ставкам. Ставка дисконтирования стала 11%.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | –                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2         | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 550                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>48</b> | <b>1 228</b>              | <b>10</b>               | <b>(100)</b>    | <b>1 138</b>             | <b>4 707</b>              | <b>(3 687)</b>                            | <b>1 020</b>                           | <b>(78)</b>           | <b>(3 766)</b>                           | <b>941</b>                            |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59        | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60        | 99                        | 1                       | (100)           | –                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | –                                     |

Комплексные модификации рассмотренного типа часто возникают на практике и в англоязычной литературе получили название «blend and extend». Это связано с тем, что такие сделки представляют собой компромисс между арендодателем и арендатором. С одной стороны, арендатор добивается более низкой ставки аренды в расчете на квадратный метр. С другой стороны, арендодатель увеличивает объем сдаваемой площади и продлевает срок арендного договора.

В соответствии с **ФСБУ 25/2018** (который в этом плане полностью полагается на **МСФО (IFRS) 16**), увеличение площади арендуемого помещения по рыночной ставке является модификацией, учитываемой в качестве отдельного договора (см. пример 3.3.1). Данный пример содержит в себе подобную компоненту, но не только ее. Фактически, данную модификацию можно разделить на две отдельные:

- Аренда дополнительных 200 м<sup>2</sup> по сложившейся в момент модификации рыночной ставке;
- Снижение ставки аренды с одновременным продлением срока арендного договора.

Первое изменение представляет собой модификацию, учитываемую в качестве отдельного договора. Во втором случае речь идет о модификации, не учитываемой в качестве отдельного договора.

### Модификация, учитываемая в качестве отдельного договора

Компания арендовала дополнительную площадь помещения в размере 200 м<sup>2</sup>, что составляет (1/3) от совокупной арендованной площади. Соответственно, можно сказать, что стоимость аренды данной площади составляет  $120/3 = 40$  у.е. Соответственно, платеж в размере 40 у.е. необходимо продисконтировать по измененной ставке 11%. Величина обязательства по аренде и право пользования активом по дополнительной площади составит **1 548 у.е.**

На момент вступления условий модификации в силу: у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 1 548                     | 14                      | (40)            | 1 522                    | 1 548                     | -                                         | 1 548                                  | (32)                  | (32)                                     | 1 515                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 47   | 79                        | 1                       | (40)            | 40                       | 1 548                     | (1 483)                                   | 64                                     | (32)                  | (1 515)                                  | 32                                    |
| 48   | 40                        | 0                       | (40)            | —                        | 1 548                     | (1 515)                                   | 32                                     | (32)                  | (1 548)                                  | —                                     |

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде по дополнительной площади:

Дт 01.10 Основные средства, полученные по лизингу и в аренду 1 548 у.е.

Кт 08.04 Приобретение объектов основных средств 1 548 у.е.

Дт 08.04 Приобретение объектов основных средств 1 548 у.е.

Кт 76.81(2)1 Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам 1 548 у.е.

**Шаг 2.** Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора  $1\,548 / 48 = 32$  у.е. в месяц.

### Модификация, не учитываемая в качестве отдельного договора

Вторая часть расчета касается площади, арендуемой Компанией ранее (400 м<sup>2</sup>). Ежемесячный платеж по ней теперь составляет  $120 - 40 = 80$  у.е. При этом оставшийся срок платежей теперь составляет 4 года. Соответственно, изменившийся арендный платеж в размере 80 у.е. в месяц необходимо продисконтировать по новой ставке 11% в течение оставшегося периода аренды (48 месяцев). Величина обязательства по аренде после пересчета составит **3 095 у.е.** Актив в форме права пользования увеличится на разницу между модифицированным обязательством и обязательством до модификации  $3\,095 - 1\,138 = 1\,958$  у.е. Величина актива в форме права пользования на дату модификации составит  $941 + 1\,958 = 2\,899$  у.е. (вся сумма отнесена на изменение первоначальной стоимости).

На момент вступления условий модификации в силу: у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 3 095                     | 28                      | (80)            | 3 044                    | 6 664                     | (3 766)                                   | 2 899                                  | (60)                  | (3 826)                                  | 2 839                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 11   | 158                       | 1                       | (80)            | 79                       | 6 664                     | (6 544)                                   | 121                                    | (60)                  | (6 604)                                  | 60                                    |
| 12   | 79                        | 1                       | (80)            | —                        | 6 664                     | (6 604)                                   | 60                                     | (60)                  | (6 664)                                  | —                                     |

В момент вступления в действие модификации необходимо:

**Шаг 1.** Признать разницу между обязательством до модификации и модифицированным обязательством в сумме  $3\,095 - 1\,138 = 1\,958$  у.е. как корректировку права пользования активом:

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **1 958** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 958** у.е.

**Дт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 958** у.е.

**Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **1 958** у.е.

Остаточная стоимость права пользования активом **после модификации** составит  $941 + 1\,958 = 2\,899$  у.е.

**Шаг 2.** Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора  $2\,899 / 48 = 60$  у.е. в месяц.

Таким образом, в учете будут отражены два изменения – один связан с признанием права пользования активом и обязательства по аренде дополнительных квадратных метров, а другой – связан с корректировкой права пользования активом и обязательства по аренде для ранее арендованных квадратных метров.

### 3.3.2 Модификация договора – уменьшение площади арендуемого помещения с одновременным изменением ставки аренды

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 5-го года стороны пришли к соглашению внести правки в договор и уменьшить площадь арендуемого помещения до 200 м<sup>2</sup>. Арендные платежи составят 60 у.е., ставка дисконтирования стала 11%.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | –                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2    | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 550                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 48   | 1 228                     | 10                      | (100)           | 1 138                    | 4 707                     | (3 687)                                   | 1 020                                  | (78)                  | (3 765)                                  | 942                                   |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60   | 99                        | 1                       | (100)           | –                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | –                                     |

Величина обязательства по аренде **до модификации** равна **1 138** у.е., права пользования активом – **942** у.е.

В момент вступления в действие модификации необходимо определить пропорцию выбытия права пользования активом и обязательства по аренде ( $200\text{ м}^2/400\text{ м}^2 = 50\%$ ) и отразить частичное выбытие договора аренды:

- 50% от права пользования активом ( $942\text{ у.е.} = 471\text{ у.е.}$ )
- 50% от обязательств по аренде ( $1\,138\text{ у.е.} = 569\text{ у.е.}$ )

**Шаг 1** Формирование и выбытие остаточной стоимости права пользования активом:

**Дт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **2 353,5** у.е.  
(первоначальная стоимость 4 707 у.е. x 50%)

**Кт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **2 353,5** у.е.

**Дт 02.2** Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств **1 882,5** у.е.  
(накопленная амортизация 3 765 у.е. x 50%)

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **1 882,5** у.е.

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **471** у.е.

**Дт 91.2** Прочие расходы – модификация договора аренда **471** у.е.

**Шаг 2** Выбытие обязательства по аренде в той же пропорции:

**Дт 76.81(2)1\*** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **569** у.е.

**Кт 91.1** Прочие доходы – модификация договора аренды **569** у.е.

**После отражения частичного выбытия** величина обязательства по аренде составляет **569** у.е., а остаточная стоимость права пользования активом – **471** у.е.

Далее необходимо рассчитать величину обязательства по модифицированному договору аренды (с учетом новой ставки аренды (60 у.е.), оставшегося срока аренды (12 месяцев), пересмотренной ставки дисконтирования (11%).

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес.     | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|          | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| <b>1</b> | <b>679</b>                | <b>6</b>                | <b>(60)</b>     | <b>625</b>               | <b>2 464</b>              | <b>(1 883)</b>                            | <b>581</b>                             | <b>(48)</b>           | <b>(1 931)</b>                           | <b>533</b>                            |
| ***      | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 11       | 118                       | 1                       | (60)            | 59                       | 2 463                     | (2 367)                                   | 96                                     | (48)                  | (2 415)                                  | 48                                    |
| 12       | 59                        | 1                       | (60)            | –                        | 2 464                     | (2 415)                                   | 48                                     | (48)                  | (2 464)                                  | –                                     |

**Величина модифицированного обязательства** равна **679** у.е. Необходимо скорректировать обязательство до ее модифицированной величины в корреспонденции с правом пользования активом.

Разница между обязательством до модификации и модифицированным обязательством составляет **679 – 569 = 110** у.е.

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **110** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **110** у.е.

**Дт 08.04** Приобретение объектов основных средств **110** у.е.

**Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **110** у.е.

Остаточная стоимость права пользования активом после модификации составит **471 + 110 = 581** у.е.

Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора **581 / 12 = 48** у.е. в месяц.

### 3.3.3 Модификация договора – уменьшение срока аренды (не переоценка опционов) с одновременным изменением ставки аренды

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 3-го года стороны пришли к соглашению внести следующие правки в договор:

- Сократить первоначальный срок аренды с 5 лет до 4 лет; а также
- Увеличить платеж за 3 и 4 годы до 150 у.е.

Остальные условия аренды остаются неизменными. Новая ставка дисконтирования равна 11 %.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2         | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (157)                                    | 4 550                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>24</b> | <b>3 174</b>              | <b>26</b>               | <b>(100)</b>    | <b>3 100</b>             | <b>4 707</b>              | <b>(1 804)</b>                            | <b>2 903</b>                           | <b>(78)</b>           | <b>(1 882)</b>                           | <b>2 825</b>                          |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59        | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60        | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Величина обязательства по аренде **до вступления в силу модификации равна 3 100 у.е.**, а остаточная стоимость права пользования активом **2 825 у.е.**

**Шаг 1.** Делаем все первоначальные расчеты, так, как если бы договор с самого начала был заключен на 4 года (48 месяцев) и рассчитываем величину обязательств по аренде и право пользования активом по состоянию на конец 2 года (24 месяца). Используем все изначальные суммы платежей и первоначальную ставку дисконтирования 10%.

До вступления в силу модификации (расчет для 4-х летнего срока)

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 3 975                     | 32                      | (100)           | 3 907                    | 3 975                     | —                                         | 3 975                                  | (83)                  | (83)                                     | 3 892                                 |
| 2         | 3 907                     | 31                      | (100)           | 3 838                    | 3 975                     | (83)                                      | 3 892                                  | (83)                  | (166)                                    | 3 810                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>24</b> | <b>2 258</b>              | <b>18</b>               | <b>(100)</b>    | <b>2 176</b>             | <b>3 975</b>              | <b>(1 905)</b>                            | <b>2 070</b>                           | <b>(83)</b>           | <b>(1 988)</b>                           | <b>1 988</b>                          |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 47        | 198                       | 2                       | (100)           | 99                       | 3 975                     | (3 810)                                   | 166                                    | (83)                  | (3 892)                                  | 83                                    |
| 48        | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 3,975                     | (3 892)                                   | 83                                     | (83)                  | (3 975)                                  | —                                     |

В случае, если бы с самого начала договор был бы заключен на 4 года (48 месяцев), то величина обязательств на момент модификации составила бы **2 176 у.е.**, а остаточная стоимость права пользования активом **1 988 у.е.**

В итоге на Шаге 1 производим уменьшение величины обязательства на  $3\,100 - 2\,176 = 924$  у.е., а также корректируем (отражается как частичное выбытие) первоначальную стоимость права пользования активом на  $2\,825 - 1\,988 = 837$  у.е.

Шаг 1.1 Формирование и выбытие стоимости права пользования активом:

Дт 01.11 Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **837 у.е.**Кт 01.10 Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **837 у.е.**Кт 01.11 Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **837 у.е.**Дт 91.2 Прочие расходы – модификация договора аренда **837 у.е.**

Шаг 1.2 Выбытие обязательства по аренде:

Дт 76.81(2)1 Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **924 у.е.**Кт 91.1 Прочие доходы – модификация договора аренды **924 у.е.**

**Шаг 2.** Далее необходимо рассчитать величину обязательства по модифицированному договору аренды (с учетом новой ставки аренды –150 у.е., оставшегося срока аренды в 24 месяца и пересмотренной ставки дисконтирования – 11%. Детали расчета см. ниже:

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 3 235                     | 28                      | (150)           | 3 113                    | 4 928                     | (1 882)                                   | 3 046                                  | (127)                 | (2 009)                                  | 2 919                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 23   | 296                       | 3                       | (150)           | 149                      | 4 928                     | (4 674)                                   | 254                                    | (127)                 | (4 801)                                  | 127                                   |
| 24   | 149                       | 1                       | (150)           | —                        | 4 928                     | (4 801)                                   | 127                                    | (127)                 | (4 928)                                  | —                                     |

Величина модифицированного обязательства **на момент вступления в силу изменений** равна **3 235** у.е., что на **3 235 – 2 176 = 1 059** у.е. превышает величину обязательств, полученную на Шаге 1 (см. выше).

На эту сумму корректируется, а именно увеличивается первоначальная стоимость права пользования активом, при этом ее величина складывается **4 928 = 4 707** (первоначальная стоимость до Шага 1) – **837** (корректировка Шаг 1) + **1 059** (корректировка Шаг 2).

В момент вступления в действие модификации необходимо отразить следующую корректировку:

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **1 059** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 059** у.е.

**Дт 08.04** Приобретение объектов основных средств **1 059** у.е.

**Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **1 059** у.е.

## 3.4 Переоценка обязательства по аренде

### 3.4.1 Модификация договора – уменьшение срока аренды из-за переоценки вероятности исполнения опциона

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 4 года + опцион на продление в течение последующих 12 месяцев. В момент первоначальной оценки руководство Компании пришло к выводу, что срок аренды составит 5 лет, т.е. исходило из предположения, что вероятность исполнения опциона была высокой. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования равна 10% годовых. В начале 3-го года из-за существенного изменения внешнеэкономических условий оценка вероятности исполнения опциона была пересмотрена и срок аренды сократился до 4 лет. Остальные условия аренды остаются неизменными. Новая ставка дисконтирования равна 11 %.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2    | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (157)                                    | 4 550                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 24   | 3 174                     | 26                      | (100)           | 3 100                    | 4 707                     | (1 804)                                   | 2 903                                  | (78)                  | (1 882)                                  | 2 825                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60   | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Величина обязательства по аренде **до вступления в силу модификации** равна **3 100** у.е., а остаточная стоимость права пользования активом **2 825** у.е.

Необходимо пересчитать величину обязательства по аренде с учетом изменения срока аренды и пересмотренной ставки дисконтирования (11%).

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 2 157                     | 19                      | (100)           | 2 075                    | 3 764                     | (1 882)                                   | 1 882                                  | (78)                  | (1 960)                                  | 1 804                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 23   | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 3 764                     | (3 608)                                   | 156                                    | (78)                  | (3 686)                                  | 78                                    |
| 24   | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 3 764                     | (3 686)                                   | 78                                     | (78)                  | (3 764)                                  | —                                     |

Величина модифицированного обязательства **на момент вступления в силу изменений** составляет **2 157** у.е.

В момент вступления в действие модификации необходимо признать эффект в размере  $3\,100 - 2\,157 = 943$  у.е., как корректировку обязательства по аренде и права пользования активом:

**Шаг 1.** Корректировка обязательства по аренде:

**Дт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **943** у.е.

**Кт 91.1** Прочие доходы – модификация договора аренды **943** у.е.

Корректировка права пользования активом\*:

**Дт 01.11 Шаг 2.** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **943** у.е.

**Кт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **943** у.е.

**Кт 01.11** Выбытие основных средств – остаточная стоимость выбывающих основных средств **943** у.е.

**Дт 91.2** Прочие расходы – модификация договора аренды **943** у.е.

\* Сумма корректировки первоначальной стоимости Основных средств, как это представлено выше, производится до такой величины, пока остаточная стоимость не достигнет нуля. По достижению этого ограничительного уровня списание прекращается, и таким образом, в составе отчета о финансовых результатах будет отражена прибыль, равная превышению ранее списанной величины Обязательств по аренде и Остаточной стоимости актива, связанного с пересмотренным обязательством.

Остаточная стоимость права пользования активом после модификации составит  $2\,825 - 943 = 1\,882$  у.е.

Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора  $1\,882 / 48 = 78$  у.е. в месяц.

### 3.4.2 Модификация договора – изменение платежей, зависящих от ценовых индексов

**Переоценка обязательства по аренде вследствие изменения платежей, зависящих от ценовых индексов или процентных ставок, определенных на дату предоставления предмета аренды**

Требования ниже применяются, когда происходит изменение будущих арендных платежей из-за изменения индекса или ставки, используемых для определения этих платежей. По переменным платежам, зависящим от индекса или ставки, обязательство по аренде должно переоцениваться путем дисконтирования будущих неоплаченных пересмотренных арендных платежей в момент, когда изменение платежей вступает в силу (например, в момент получения уведомления от арендодателя).

При перерасчете обязательства в связи с изменением или установлением индекса или ставки используется пересмотренная ставка дисконтирования. Изменение ценового индекса или процентной ставки на практике может закрепляться различными вариантами условий договора. Наиболее часто такие условия представлены в качестве ежегодного изменения арендной платы на величину ИПЦ.

В связи с тем, что в начале договора аренды не известны будущие ставки ИПЦ, в расчете первоначальной оценки обязательства арендная ставка за будущие периоды не индексируется вовсе. При этом не требуется делать переоценку ни на каждую отчетную дату (с учетом текущей ставки ИПЦ), ни когда становится общеизвестной величина ИПЦ за соответствующий период (например, публикуется в официальных источниках). Переоценивать обязательство на увеличение арендных платежей необходимо только после того, как меняется график платежей по аренде, то есть, когда стороны договорились об изменении арендной ставки. Например, по условиям договора индексация применяется с марта на величину фактического ИПЦ за прошедший год. Арендодатель присылает уведомление об индексации платежей с марта в феврале. Величина ИПЦ становится известна, например, в январе. В таком случае переоценку необходимо проводить в феврале, когда арендатор получил уведомление.

#### Специфика МСФО (IFRS) 16. Неустраняемая разница между МСФО и РСБУ

МСФО  
(IFRS)  
16:42(b)

Группа повторно оценивает обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные будущие арендные платежи в случае изменения будущих арендных платежей в результате изменения индекса или ставки, используемых для определения таких платежей (например, ИПЦ или иных аналогичных индексов или ставок). Группа переоценивает обязательство по аренде для отражения таких пересмотренных будущих арендных платежей только в случае изменения денежных потоков (т. е. в случае корректировки арендных платежей). При этом, изменение суммы будущих базовых арендных платежей в результате такой индексации не будет являться модификацией договора аренды. Соответственно, повторная оценка обязательства по аренде производится с применением **неизменной ставки дисконтирования** – т.е. той ставки дисконтирования, которая применялась при оценке существующего обязательства по аренде ранее.

ФСБУ  
25:22

При изменении величины обязательства по аренде ставка дисконтирования **пересматривается** исходя из пункта 15 **ФСБУ 25/2018**.



Нетрудно заметить, что МСФО (**МСФО (IFRS) 16**) и РСБУ (**ФСБУ 25/2018**) имеет различные требования к пересмотру ставки дисконтирования в тех случаях, когда изменение арендных платежей происходит по причине пересмотра или изменения ценовых индексов. Данная разница является неустраняемой, в связи с чем расчеты представленные ниже сделаны полностью в соответствии с требованиями **ФСБУ 25/2018**, а именно путем пересмотра ставки дисконтирования.

Компания заключила договор аренды помещения площадью 400 м<sup>2</sup> сроком на 5 лет. Ежемесячный платеж по аренде составляет 100 у.е. Ставка дисконтирования на дату первоначального признания равна 10% годовых.

Согласно условиям договора, начиная со второго года срока аренды размер арендной платы, действующий на момент изменения, подлежит ежегодной индексации (увеличению) на величину (в процентах) роста индекса потребительских цен за календарный год, предшествующий году, в котором осуществляется индексация.

Величина индекса потребительских цен за первый год аренды составила 5%. Соответственно, по истечении первого года аренды арендодатель направил арендатору уведомление, в соответствии с которым арендные платежи индексируются на 5% начиная со второго года аренды. Новая ставка дисконтирования составляет 11% годовых.

До вступления в силу модификации:

у.е.

| Мес.      | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|-----------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|           | Остаток на начало периода | Процентный расход (10%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Первоначальная стоимость  | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1         | 4 707                     | 39                      | (100)           | 4 646                    | 4 707                     | —                                         | 4 707                                  | (78)                  | (78)                                     | 4 629                                 |
| 2         | 4 646                     | 39                      | (100)           | 4 585                    | 4 707                     | (78)                                      | 4 629                                  | (78)                  | (156)                                    | 4 550                                 |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| <b>12</b> | <b>4 009</b>              | <b>33</b>               | <b>(100)</b>    | <b>3 943</b>             | <b>4 707</b>              | <b>(863)</b>                              | <b>3 844</b>                           | <b>(78)</b>           | <b>(941)</b>                             | <b>3 766</b>                          |
| ***       | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 59        | 197                       | 2                       | (100)           | 99                       | 4 707                     | (4 550)                                   | 156                                    | (78)                  | (4 629)                                  | 78                                    |
| 60        | 99                        | 1                       | (100)           | —                        | 4 707                     | (4 629)                                   | 78                                     | (78)                  | (4 707)                                  | —                                     |

Величина обязательства по аренде **до модификации** равна **3 943** у.е., а остаточная стоимость права пользования активом — **3 766** у.е.

Группе необходимо пересчитать величину обязательства по аренде с учетом индексации будущих арендных платежей на ИПЦ и пересмотренной ставки дисконтирования (11%).

На момент вступления условий модификации в силу:

у.е.

| Мес. | Обязательства по аренде   |                         |                 |                          | Право пользования активом |                                           |                                        |                       |                                          |                                       |
|------|---------------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------|---------------------------------------|
|      | Остаток на начало периода | Процентный расход (11%) | Арендный платеж | Остаток на конец периода | Перво-начальная стоимость | Накопленная амортизация на начало периода | Остаточная стоимость на начало периода | Амортизация за период | Накопленная амортизация на конец периода | Остаточная стоимость на конец периода |
| 1    | 4 063                     | 37                      | (105)           | 3 995                    | 4 827                     | (941)                                     | 3 886                                  | (81)                  | (1 022)                                  | 3 805                                 |
| ***  | ***                       | ***                     | ***             | ***                      | ***                       | ***                                       | ***                                    | ***                   | ***                                      | ***                                   |
| 47   | 207                       | 2                       | (105)           | 104                      | 4 827                     | (4 665)                                   | 162                                    | (81)                  | (4 746)                                  | 81                                    |
| 48   | 104                       | 1                       | (105)           | —                        | 4 827                     | (4 746)                                   | 81                                     | (81)                  | (4 827)                                  | —                                     |

Величина модифицированного обязательства на момент индексации равна **4 063** у.е.

В момент вступления в действие модификации необходимо признать эффект от индексации в размере **4 063 – 3 943 = 120** у.е., как корректировку в виде увеличения права пользования активом и обязательства по аренде:

**Дт 01.10** Основные средства, полученные по лизингу и в аренду **120** у.е.

**Кт 08.04** Приобретение объектов основных средств **120** у.е.

**Дт 08.04** Приобретение объектов основных средств **120** у.е.

**Кт 76.81(2)1** Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам **120** у.е.

Право пользования активом после модификации составит **3 766 + 120 = 3 886** у.е.

Исходя из оставшегося срока аренды рассчитать величину амортизации до конца действия договора **3 885 / 48 = 81** у.е. в месяц.



ДЕЛОВЫЕ РЕШЕНИЯ И ТЕХНОЛОГИИ  
BUSINESS SOLUTIONS AND TECHNOLOGIES



[Присоединяйтесь к нам  
в социальных сетях](#)

## delret.ru

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом компании, действующие под брендом «Деловые Решения и Технологии» (Группа ДРТ, [delret.ru/about](https://delret.ru/about)), не предоставляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одна из компаний Группы ДРТ не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.

АО ДРТ