

ПОРЯДОК УЧЕТА МОДИФИКАЦИЙ ДОГОВОРА АРЕНДЫ В ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРА

Ирина Анатольевна ЛИСОВСКАЯ ^a,
Наталья Геннадьевна ТРАПЕЗНИКОВА ^{b,*}

^a доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансового менеджмента, управленческого учета и международных стандартов финансовой деятельности, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>
SPIN-код: 6105-3974

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6316-6646

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 589/2020
Получена 16.10.2020
Получена в доработанном виде 22.10.2020
Одобрена 30.10.2020
Доступна онлайн 13.11.2020

УДК 657
JEL: M41

Аннотация

Предмет. Начиная с отчетности за 2022 г., при отражении операций аренды российские организации должны применять ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Поскольку в стандарте не содержится четких регламентаций по порядку отражения модификаций условий договоров, нами исследованы подходы, предлагаемые МСФО (IFRS) 16 «Аренда», и на примерах представлен порядок учета модификаций в отчетности арендатора.

Цели. Разработка предложений по отражению модификаций условий договоров аренды в отчетности арендатора, связанных с подготовкой к применению ФСБУ 25/2018.

Методология. В работе использовались системный анализ и логическое обобщение законодательных и нормативных документов, а также специальной литературы относительно исследуемого вопроса.

Результаты. На расчетных примерах показано влияние различных видов модификаций на величину показателей отчетности и установлена необходимость формирования профессионального суждения в отношении корректного понимания различных аспектов модификаций с контексте МСФО (IFRS) 16.

Область применения. Результаты исследования предназначены для научной и практической деятельности, обучения специалистов в области бухгалтерского учета и финансового управления, а также разработки предложений по совершенствованию методики

российского учета, ориентированного на сближение с современной международной практикой.

Выводы. Переход к применению ФСБУ 25/2018 требует проведения значительной подготовительной работы в связи с кардинальным изменением порядка учета операций аренды. Адаптируя логику МСФО (IFRS)16 к российским условиям, ФСБУ 25/2018 раскрывает базовый подход к учету этих операций. Однако ряд сложных практических вопросов в стандарте не отражен. В связи с этим целесообразно подготовить методические разъяснения по вопросам корректного отражения модификаций договоров аренды, в том числе с учетом последствий пандемии COVID-19, развитие которых существенно влияет как на масштаб аренде, возмещение за хозяйственной деятельности, так и на потребность в аренду, срок аренды арендованных объектах значительного количества организаций.

Ключевые слова:

модификация договора аренды, актив в форме права пользования, обязательство по аренде, возмещение за аренду, срок аренды

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Порядок учета модификаций договора аренды в отчетности арендатора // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 11. – С. 1198–1219.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1198>

В современных условиях использование договоров аренды с соответствующей моделью учета и отражения арендованных объектов в финансовой отчетности стало стандартным инструментом финансово-хозяйственной деятельности организации. В этой связи появление ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»¹, который становится обязательным к применению, начиная с финансовой отчетности за 2022 г., является важным шагом к повышению достоверности и качества бухгалтерской отчетности российских организаций. Методологические подходы ФСБУ 25/2018 к учету арендных отношений и их раскрытию в бухгалтерской отчетности обсуждаются в работах Т.Ю. Дружиловской [1], Э.С. Дружиловской [1–3], Л.И. Егоровой [4], Е.П. Зобовой [5], В.Ю. Петровой [6, 7], Н.А. Петровой [8], О.А. Солдаткиной [9] и др. Регламентации международных стандартов по учету аренды и вопросы их практического применения исследуют Г.И. Алексева [10, 11], М.Ю. Кузьмин [12], Е. Миркина [13], А. Низков [14, 15] и др. Настоящая статья продолжает цикл публикаций авторов по отражению в учете арендных операций [16, 17] и раскрывает особенности отражения арендатором модификаций договора аренды с учетом позиции МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

¹ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н.
URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72038328/>

На практике достаточно распространенной является ситуация, когда в ходе исполнения арендного договора участники арендных отношений пересматривают (модифицируют) первоначальные условия соглашения. Особенную актуальность приобрел этот вопрос в современных условиях в связи с высокой нестабильностью условий ведения финансово-хозяйственной деятельности значительного числа организаций, что приводит к существенному сокращению объемов их деятельности, вследствие чего они вынуждены менять арендованные ранее офисы на меньшие, сокращать количество арендуемых автомобилей и иных объектов. Эти и другие изменения предполагают модификацию условий ранее заключенных договоров.

Необходимо сразу отметить, что в самом тексте ФСБУ 25/2018 термин «модификация» не применяется, однако возможность трансформации условий договора, естественно, признается. Так, в п. 21 стандарта в отношении к арендатору отмечается, что «фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются...». Далее перечисляются обстоятельства, вызывающие необходимость такого пересмотра, включая изменения условий договора аренды, возможного срока аренды, изначально согласованной величины арендных платежей и др.². Осуществление такого пересмотра согласно п. 22 стандарта³ потребует и изменения ставки дисконтирования, используемой при расчете обязательств по аренде. Аналогично в отношении к арендодателю указаны случаи, при которых изменение условий договоров потребует адекватных трансформаций в учете. Например, в случае изменения вида аренды (если изначально аренда классифицирована как операционная, а затем – при изменении договорных условий – как финансовая и наоборот (п. 31⁴).

Как справедливо отмечают В.С. Плотников, О.В. Плотникова [18], Н. Регентова [19], в тексте отечественного стандарта освещению этого важного вопроса практически не уделено внимания, что требует обращения к МСФО (IFRS) 16 «Аренда»⁵, в котором вопросы отражения модификации договоров поставлены, хотя на практике корректный учет и отражение в

² Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н.

URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72038328/>

³ Там же.

⁴ Там же.

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: приложение № 1 к приказу Минфина России от 11.06.2016 № 111н.

URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71357436/>

отчетности рассматриваемых модификаций требует более глубокого раскрытия.

МСФО (IFRS) 16 определяет модификацию как «изменение сферы применения договора аренды или возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями аренды (например, добавление или прекращение права пользования одним или несколькими базовыми активами либо увеличение или сокращение предусмотренного договором срока аренды)» (Приложение А Стандарта⁶).

При оценке того, является ли действительно изменение условий аренды модификацией, необходимо детально изучить исходные условия арендного договора. С позиции МСФО (IFRS) 16, модификация происходит в ситуации, когда арендатор и арендодатель после начала аренды должны согласовать условия, которые не были оговорены в базовом арендном контракте, но возникают в результате новых договоренностей. Вместе с тем пересмотр сделанных при первоначальном признании аренды оценок и суждений относительно исполнения договорных условий (например, вероятности исполнения арендатором опциона на продление или прекращение аренды) не является модификацией. Этот вопрос требует профессионального суждения и имеет принципиальное значение для корректного признания изменений в учете и финансовой отчетности арендатора.

Необходимо также отметить, что в контексте этого определения сфера применения договора аренды включает как объем прав (количество активов в форме права пользования), так и период аренды.

С позиции МСФО (IFRS) 16, порядок отражения модификации договорных условий зависит от характера модифицированных условий, которые можно сгруппировать, как представлено на *рис. 1*.

Рассмотрим последовательно требования стандарта к учету представленных на *рис. 1* модификаций аренды.

Модификации договора аренды, которые добавляют права на использование базового актива по цене отдельного договора на увеличенный объем прав

В ситуации, когда договор аренды модифицируется вследствие (а) добавления права пользования одним или более базовыми активами и (б) одновременного повышения возмещения за аренду на сумму, «...

⁶ Там же.

соизмеримую с ценой отдельного договора на увеличенный объем, а также на соответствующие корректировки такой цены, отражающие обстоятельства конкретного договора», п. 44 МСФО (IFRS) 16 предписывает арендатору учитывать такую модификацию по правилам, установленным для отдельного договора аренды⁷. Иными словами, такая модификация квалифицируется и отражается как новый договор аренды с применением принципов признания и первоначальной оценки актива в форме права пользования и обязательства по аренде, изложенных в пп. 22–28 стандарта⁸.

Следует отметить, что МСФО (IFRS) 16 не конкретизирует, каким образом может быть скорректировано вознаграждение за аренду для отражения обстоятельств конкретного договора, и не приводит примеры таких обстоятельств. Этот вопрос требует вынесения суждения.

Ситуацию признания модификации условий договора в качестве отдельного договора аренды иллюстрирует следующий пример.

Пример 1. 1 января 2017 г. организация-арендатор, досрочно применяющая МСФО (IFRS) 16, арендовала помещение площадью 100 м² сроком на пять лет. Ежегодный арендный платеж, уплачиваемый в конце года, составляет 600 тыс. руб. На дату заключения договора аренды ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором составляла 7%. Согласно учетной политике арендатора, объекты основных средств отражаются в финансовой отчетности по первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Амортизация основных средств начисляется линейным методом.

На 1 января 2017 г. арендатор признает актив в форме права пользования арендованной площадью в объеме 100 м² и обязательство по аренде в оценке, равной приведенной стоимости будущих арендных платежей (п. 26 МСФО (IFRS) 16). Стоимость этого актива и обязательства по аренде при признании составит 2 460,119 тыс. руб. = (600 тыс. руб. · (0,9346 + 0,8734 + 0,8163 + 0,7629 + 0,7129)⁹). На каждую отчетную дату в течение действия договора арендатор будет корректировать первоначальную стоимость актива в форме права пользования на сумму накопленной

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: приложение № 1 к приказу Минфина России от 11.06.016 № 111н.

URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71357436/>

⁸ Там же.

⁹ В скобках приведены коэффициенты дисконтирования для каждого года аренды, рассчитанные по формуле: $K_d = \frac{1}{(1+C)^n}$, где C – ставка дисконтирования, n – период дисконтирования в годах.

амортизации (*табл. 1*) и оценивать балансовую стоимость обязательства для отражения процентов и произведенных арендных платежей (*табл. 2*).

В связи с расширением производства у арендатора стороны согласовали изменения первоначальных условий арендного договора с 01.01.2020, то есть на оставшиеся два года, в результате которых увеличились площадь аренды на 20 м² и ежегодный арендный платеж на 110 000 руб. На дату модификации такой размер арендной платы соответствует текущей рыночной ставке аренды 20 м². Ставка привлечения дополнительных финансовых ресурсов арендатором на дату изменения условий договора составляет 6%.

В результате модификации арендного договора арендатор получает дополнительный актив в форме права пользования (далее – АПП) 20 м² площади в течение двух лет. Поскольку увеличение возмещения за аренду соизмеримо с ценой отдельного договора аренды этой площади, арендатор учитывает модификацию как отдельный договор аренды. Таким образом, с 1 января 2020 г. арендатор будет отражать в учете два обособленных договора аренды:

- первоначальный пятилетний договор (Договор № 1) аренды помещения (площадью 100 м²), на учет которого модификация не оказала никакого влияния;
- новый двухлетний договор аренды (20 м²) (Договор № 2).

На 01.01.2020 г. для отражения нового договора арендатор признает АПП (20 м²) и обязательство по аренде по первоначальной стоимости 201,674 тыс. руб. (110 тыс. руб. · (0,9434 + 0,89)). После первоначального признания Договор аренды № 2 будет отражен в порядке, аналогичном первому договору аренды. В *табл. 3* и *табл. 4* проиллюстрирован порядок представления договоров аренды за год, закончившийся 31.12.2020, в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе соответственно.

Рассмотрим подходы МСФО (IFRS) 16 к учету других типов модификации договора аренды, приведенных на *рис. 1*.

Модификации договора аренды, которые уменьшают сферу его применения

Как следует из п. 46 стандарта¹⁰, такая модификация имеет место в случае частичного или полного расторжения аренды. Например, стороны могут прийти к соглашению о сокращении срока аренды и/или объема прав на использование активов, находящихся в аренде. Подобные модификации не рассматриваются арендатором как отдельный договор, а отражаются в учете как изменение условий текущего договора аренды [20]. Как справедливо отмечают специалисты компании BDO, учет модификаций, связанных с уменьшением сферы применения договора аренды, является более сложным¹¹.

Практическая реализация требований МСФО (IFRS) 16 по отражению изменений арендного соглашения, приводящих к сокращению масштабов аренды, предполагает последовательное выполнение следующих действий (табл. 5).

Необходимо отметить, для переоценки обязательства по аренде (второй этап) используется пересмотренная ставка дисконтирования, под которой понимается преобладающая ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором на дату переоценки, за исключением случаев, когда процентная ставка, заложенная в договоре аренды на протяжении оставшегося срока аренды, может быть легко определена (п. 45(с) стандарта¹²). Иными словами, применяемая арендатором до модификации ставка дисконтирования не используется.

Разработчики МСФО (IFRS) 16 «Аренда» не раскрывают подхода к корректировке стоимости актива в форме права пользования на переоценку обязательства по аренде: что именно следует корректировать арендатору (первоначальную стоимость права на использование арендованного актива или накопленную сумму амортизации); выполнить пересчет этих величин на пропорциональной основе или же обеспечить необходимые корректировки посредством обнуления накопленной амортизации. В этой связи применимый арендатором способ учета корректировки АПП является

¹⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: приложение № 1 к приказу Минфина России от 11.06.016 № 111н.
URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71357436/>

¹¹ МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: применение нового стандарта по учету аренды.
URL: <https://www.bdo.ru/upload/iblock/db7/BDO-manual-rus.pdf>

¹² Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: приложение № 1 к приказу Минфина России от 11.06.016 № 111н.
URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71357436/>

элементом учетной политики и предметом раскрытий в финансовой отчетности. По мнению специалистов BDO¹³, при выборе учетной политики в части отражения соответствующих корректировок целесообразно придерживаться рекомендаций по отражению переоценки основных средств, изложенных в п. 35 МСФО (IAS) 16 «Основные средства»¹⁴.

Проиллюстрируем реализацию изложенных требований МСФО (IFRS) 16 «Аренда» на практическом примере.

Пример 2. Используя условия *Примера 1*, предположим, что в 2019 г. наблюдается резкое падение объемов производства и продаж у арендатора. Поэтому стороны вносят изменения в договор о сокращении с 01.01.2020 арендованных площадей на 30% (до 70 м²) с одновременным снижением ежегодных арендных платежей до 500 тыс. руб. Ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором на 01.01.2020 составляет 6%.

В результате модификации договора аренды уменьшается сфера применения (объем прав). Арендатор учитывает модификацию как изменение условий существующего договора, то есть переоценивает обязательство по аренде с учетом следующих модифицированных условий:

- 1) сокращение объема арендованных площадей на 30%;
- 2) пересмотренных ежегодных арендных платежей (500 тыс. руб.);
- 3) пересмотренной ставки дисконтирования (6%).

На момент модификации стоимость обязательства по аренде составляет 1 084,811 тыс. руб. (*табл. 2*), балансовая стоимость актива в форме права пользования – 984,048 тыс. руб. (*табл. 1*). В результате модификации права арендатора на арендованные площади сокращаются на 30%.

Этап 1. Для отражения сокращения сферы применения аренды (выбытие 30% прав на аренду) необходимо уменьшить в указанной пропорции актив и обязательство по аренде. В учете арендатора будут отражены записи (тыс. руб.):

¹³ МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: применение нового стандарта по учету аренды.
URL: <https://www.bdo.ru/upload/iblock/db7/BDO-manual-rus.pdf>

¹⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/

Дебет (Д-т): Обязательство по аренде 325, 44 (#1 084,811 · 30%)

Кредит (К-т): Актив в форме права пользования 295,214 (984,048 · 30%)

Кредит (К-т): Прибыль 30,226 (325,44 – 295,214).

Этап 2. Приведенная стоимость арендных платежей по модифицированному договору по ставке 6% составит: 916,7 (500 · (0,9434 + 0,89)) тыс. руб. До этой суммы арендатор должен переоценить обязательство по аренде, корректируя соответствующим образом актив в форме права пользования (тыс. руб.):

Д-т: АПП 157,329 (соответствует корректировке обязательства)

К-т: Обязательство по аренде 157,329 (916,7 – (1 084,811 – 325, 44)).

Таким образом, после модификации (01.01.2020) балансовая стоимость обязательства по аренде по модифицированному договору составит 916,7 (1 084,811 – 325, 44 + 157,329) тыс. руб.; а балансовая стоимость АПП (70 м² арендованных помещений) 846,163 (984,048 – 295,214 + 157,329) тыс. руб.

В течение оставшегося двухлетнего периода аренды арендатор применяет требования МСФО (IFRS) 16.

В табл. 6 и табл. 7 проиллюстрирован порядок представления модифицированного договора аренды за год, закончившийся 31.12.2020, в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе соответственно.

Прочие модификации договора аренды

К числу прочих модификаций можно отнести, например, изменения условий договора, расширяющих сферу его применения за вознаграждение, размер которого не соизмерим с ценой отдельного договора в отношении полученных прав. Такие модификации не приводят к образованию отдельного договора. Арендатор продолжает учет текущего договора аренды с корректировками на изменение его условий. В целях отражения арендатором модификаций такого типа МСФО (IFRS) 16¹⁵ требует:

¹⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: приложение № 1 к приказу Минфина России от 11.06.016 № 111н.
URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71357436/>

- переоценить обязательство по аренде путем дисконтирования пересмотренных в результате модификации арендных платежей по измененной ставке дисконтирования;
- сумму переоценки обязательства признать в качестве корректировки балансовой стоимости соответствующего актива в форме права пользования без отражения таких изменений в составе прибыли и убытка.

Стоит отметить, что влияние корректировок стоимости актива и обязательства по аренде на финансовый результат арендатора будет ощущаться в последующих периодах вследствие изменения величины финансовых расходов и амортизации. Рассмотрим на примере, каким образом арендатор учитывает модификации такого типа.

Пример 3. Используя условия *Примера 1*, предположим, что спрос на продукцию организации оказался выше, чем ранее предполагалось, поэтому стороны согласовали изменение исходных условий арендного соглашения: начиная с 01.01.2020 площадь арендуемого помещения увеличилась на 50 м². Ежегодный арендный платеж за арендованную площадь (150 м²) – 750 тыс. руб.; ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором на дату модификации – 8%.

Возмещение за увеличение сферы применения договора аренды (в виде дополнительных 50 м²) не соизмеримо с ценой отдельного договора аренды такой площади. Следовательно, арендатор не учитывает модификацию как отдельный договор. На дату модификации (01.01.2020) арендатор переоценивает обязательство по аренде исходя из модифицированных условий договора: (а) пересмотренных ежегодных арендных платежей (750 тыс. руб.) и (б) ставки дисконтирования на дату модификации (8%). Оставшийся срок аренды не изменился и равен двум годам. Переоцененное обязательство по аренде на 01.01.2020 составит $1\,337,4 \cdot (0,9259 + 0,8573)$ тыс. руб. Результат от переоценки обязательства в сумме 252,589 ($1\,337,4 - 1\,084,811$) тыс. руб. арендатор признает в качестве корректировки балансовой стоимости АПП (тыс. руб.):

Д-т: Актив в форме права пользования 252,589

К-т: Обязательство по аренде 252,589.

Модифицированный актив в форме права пользования и обязательство по модифицированному договору аренды за год, закончившийся 31.12.2020, в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе будут представлены, как это показано в *табл. 8* и *9*.

По мнению Ю. Юрьевой [20], аналогичный порядок учета будет использоваться арендатором, если область применения договора аренды расширяется за счет продления предусмотренного договором срока, а также если в результате модификации изменяется только размер возмещения за аренду. Аналогичная позиция высказывается и в обзоре компании Ernst & Young¹⁶. В ситуации, когда в рамках одной модификации происходит увеличение и сокращение сферы применения договора аренды (например, период аренды сокращается, а количество базовых активов в аренде увеличивается), арендатор последовательно применяет соответствующие требования МСФО (IFRS) 16 к учету модификации.

Основные выводы

В рамках подготовки к применению ФСБУ 25/2018 следует учесть методические подходы, предложенные МСФО (IFRS) 16, а также уже имеющиеся описания опыта и проблем применения новых учетных стандартов по аренде.

Положения МСФО (IFRS) 16 по учету модификации договора аренды требуют применения арендатором значительного количества суждений и оценок. После внесения изменений в исходные условия договора аренды в первую очередь необходимо оценить, отвечает ли модифицированный договор или его отдельные компоненты определению договора аренды с позиции МСФО (IFRS) 16. Кроме того, от арендатора потребуется применение суждения на предмет того, являются ли внесенные изменения модификацией договора аренды или пересмотром оценок в исполнении первоначальных условий договора. Помимо этого, может потребоваться оценка того, эквивалентно ли изменение объема прав на использование актива в аренде изменению размера арендных платежей.

Учет модификации договора аренды зависит от характера модифицированных условий. Для определения подходов к учету арендатор, в частности, должен установить:

- в каком направлении (растет или сокращается) изменяется сфера применения договора аренды;
- в результате чего расширяется область применения договора: за счет добавления прав пользования базовым активом или продления периода аренды;

¹⁶ Применение МСФО: подробное рассмотрение стандарта по аренде.
URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-applying-ifrs-leases-rus/\\$FILE/EY-applying-ifrs-leases-rus.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-applying-ifrs-leases-rus/$FILE/EY-applying-ifrs-leases-rus.pdf)

– требует ли добавление прав использования актива в аренде соразмерного увеличения вознаграждения за аренду.

В зависимости от модификации условий договора арендатору может потребоваться признать в учете отдельный договор аренды или внести изменения в текущий арендный договор.

Таблица 1

Расчет балансовой стоимости актива в форме права пользования в течение срока аренды, тыс. руб.

Table 1

The computation of the carrying amount of the right-of-use asset throughout the lease term, thousand RUB

Год	Актив в форме права пользования на начало периода	Расходы по амортизации	Актив в форме права пользования на конец периода
2017	2 460,119	492,024	1 968,095
2018	1 968,095	492,024	1 476,071
2019	1 476,071	492,024	984,048
2020	984,048	492,024	492,024
2021	492,024	492,024	0

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Расчет балансовой стоимости обязательства по аренде в течение срока аренды, тыс. руб.

Table 2

The computation of the carrying amount of the lease liability throughout the lease term, thousand RUB

Год	Обязательство по аренде на начало периода	Процентный расход (по ставке 7%)	Ежегодные арендные платежи, уплачиваемые арендатором	Обязательство по аренде на конец периода
2017	2 460,119	172,208	(600)	2 032,327
2018	2 032,327	142,263	(600)	1 574,59
2019	1 574,59	110,221	(600)	1 084,811
2020	1 084,811	75,937	(600)	560,748
2021	560,748	39,252	(600)	0

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3**Выписка из отчета о финансовом положении на 31.12.2020, тыс. руб.****Table 3****An excerpt from the Statement of Financial Position as of December 31, 2020, thousand RUB**

Раздел/Статья	Сумма	Расчет
Долгосрочные активы, в том числе: АПП*	592,861	<ul style="list-style-type: none"> • по Договору № 1... 492,024 (табл. 1) • по Договору № 2... 100,837 (201,674 – 201,674 · 1/2) <p style="text-align: right;"><i>Итого:</i> 592,861 (492,024 + 100,837)</p>
Краткосрочные обязательства**, в том числе: обязательство по аренде	664,522	<ul style="list-style-type: none"> • по Договору № 1... 560,748 (табл. 2) • по Договору № 2... 103,774 (201,674 + 12,10 (201,674 · 6%) – 110,00) <p style="text-align: right;"><i>Итого:</i> 664,522 (560,748 + 103,774)</p>

Примечание. * – МСФО (IFRS) 16 (п. 47) допускает альтернативный вариант представления активов (обязательств) по аренде путем объединения с другими активами/обязательствами и последующим раскрытием информации о соответствующих статьях в примечаниях;

** – обязательства по аренде представляются как краткосрочные, так как их погашение ожидается в полном объеме в 2021 г. (в течение 12 мес. после отчетной даты).

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4**Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12.2020, тыс. руб.****Table 4****An excerpt from the Statement of Comprehensive Income for the year ended December 31, 2020, thousand RUB**

Показатель	Сумма	Расчет
Амортизация активов в форме права пользования	592,861	<ul style="list-style-type: none"> • по Договору № 1... 492,024 (табл. 1) • по Договору № 2... 100,837 (201,674 · 1/2) <p style="text-align: right;"><i>Итого:</i> 592,861 (492,024 + 100,837)</p>
Процентный расход по обязательству по аренде	88,037	<ul style="list-style-type: none"> • по Договору № 1... 75,937 (табл. 2) • по Договору № 2... 12,10 (201,674 · 6%) <p style="text-align: right;"><i>Итого:</i> 88,037 (75,937 + 12,10)</p>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 5**Порядок отражения в учете модификации договора аренды, в результате которой уменьшается сфера его применения****Table 5****The procedure for recognizing a modification of a lease contract that reduces its scope**

Этап	Обязательство по аренде	АПП	Прибыль/убыток
1	Уменьшается для отражения частичного или полного	Балансовая стоимость АПП уменьшается в	Признается как разница между балансовой

	расторжения договора аренды (пропорционально сокращению сферы применения договора)	той же пропорции, что и обязательство по аренде	стоимостью АПП и обязательства по аренде, признание которого прекращено
2	Стоимость, полученная на первом этапе, переоценивается путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей в модифицированном договоре с использованием пересмотренной ставки дисконтирования	Балансовая стоимость корректируется на сумму переоценки обязательства по аренде	Не возникает

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 6

Выписка из отчета о финансовом положении на 31.12.2020, тыс. руб.

Table 6

An excerpt from the Statement of Financial Position as of December 31, 2020, thousand RUB

Статья	Сумма	Расчет
Долгосрочные активы, в том числе: АПП	423,082	Балансовая стоимость АПП по модифицированному договору: 423,082 (846,163 – 846,163 · 1/2)
Краткосрочные обязательства, в том числе: обязательство по аренде	471,702	Обязательство по аренде по модифицированному договору: 471,702 (916,7 + 55,002 (= 916,7 · 6%) – 500)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 7

Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12.2020, тыс. руб.

Table 7

An excerpt from the Statement of Comprehensive Income for the year ended December 31, 2020, thousand RUB

Показатель	Сумма	Расчет
Амортизация АПП	423,081	По модифицированному договору: 423,081 (846,163 · 1/2)
Процентный расход по обязательству по аренде	88,037	По модифицированному договору: 55,002 (916,7 · 6%)
Прибыль от частичного прекращения аренды (выбытия права пользования 30% арендуемых помещений)	30,226	Разница между балансовой стоимостью актива и обязательства: 30,226 (325,44 – 295,214)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 8**Выписка из отчета о финансовом положении на 31.12.2020, тыс. руб.****Table 8****An excerpt from the Statement of Financial Position as of December 31, 2020, thousand RUB**

Статья	Сумма	Расчет
Долгосрочные активы, в том числе: АПП	618,32	Балансовая стоимость актива по модифицированному договору: 618,32 (1 236,637 - 1 236,637 · 1/2)
Краткосрочные обязательства, в том числе: обязательство по аренде	694,392	Балансовая стоимость обязательства по модифицированному договору: 694,392 (1 337,4 + 106,992 (= 1 337,4 · 8%) - 750)

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Таблица 9****Выписка из отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12.2020, тыс. руб.****Table 9****An excerpt from the Statement of Comprehensive Income for the year ended December 31, 2020, thousand RUB**

Показатель	Сумма	Расчет
Амортизация АПП	618,32	Амортизация актива по модифицированному договору: 618,32 (1 236,637 · 1/2)
Процентный расход по обязательству по аренде	106,992	Проценты по обязательству по аренде по модифицированному договору: 106,992 (1 337,4 · 8%)

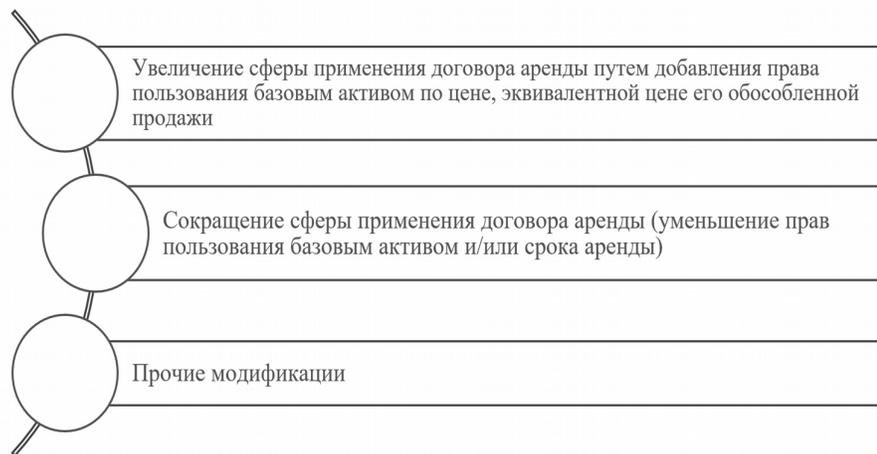
Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Рисунок 1

Типы модификации договора аренды для целей отражения в учете

Figure 1

Types of modifications of a lease contract for purposes of recognition



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Аренда: проблемные аспекты учета и формирования отчетной информации // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7. № 2. С. 30–39.
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39>
2. Дружиловская Э.С. Примеры учета аренды по ФСБУ 25/2018 // Бухгалтерский учет. 2019. № 6. С. 18–26.
3. Дружиловская Э.С. Объекты учета аренды и их оценка в новом федеральном бухгалтерском стандарте // Бухучет в здравоохранении. 2019. № 5. С. 14–22.
4. Егорова Л.И. Бухгалтерский учет аренды у арендатора // Бухгалтерский учет. 2020. № 10. С. 5–11.
5. Зобова Е.П. ФСБУ 25/2018, налог на имущество и другие вопросы // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2020. № 3. С. 38–47.
6. Петрова В.Ю. Бухгалтерский учет аренды // Бухгалтерский учет. 2019. № 5. С. 5–17.

7. *Петрова В.Ю.* Новшества при аренде имущества // *Бухгалтерский учет*. 2020. № 8. С. 21–23.
8. *Петрова Н.А.* Принят первый ФСБУ для коммерческих организаций // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. 2019. № 2. С. 42–48.
9. *Солдаткина О.А.* Учет аренды: МСФО (IFRS) 16 и ФСБУ 25/2018 // *Экономика и предпринимательство*. 2019. № 1. С. 1146–1149.
10. *Алексеева Г.И.* Новые требования международных стандартов финансовой отчетности к учету договоров аренды // *Бухгалтер и закон*. 2016. № 4. С. 2–9.
11. *Алексеева Г.И.* Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. Вып. 4. С. 452–465. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>
12. *Кузьмин М.Ю.* Договор аренды по новым правилам: как показать в отчетности // *МСФО на практике*. 2017. № 11. С. 32–38. URL: <https://msfo-practice.ru/601252>
13. *Миркина Е.* МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: практические вопросы // *МСФО и МСА в кредитной организации*. 2019. № 2. С. 49–66.
14. *Низков А.* Как учесть изменение срока аренды // *МСФО на практике*. 2019. № 7. С. 11–16. URL: <https://msfo-practice.ru/739398>
15. *Низков А.* Как учесть отсрочку арендных платежей из-за пандемии // *МСФО на практике*. 2020. № 5. С. 21–27. URL: <https://msfo-practice.ru/viewpdf/85/2020/35016/26/index.html>
16. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: Новации учета договоров аренды в финансовой отчетности арендатора // *Вестник Поволжского государственного технологического университета*. Серия: Экономика и управление. 2017. № 3. С. 49–62.
17. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. № 11. С. 1208–1222. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>
18. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных

положений // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6. № 6. С. 42–51.
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51>

19. *Регентова Н.* Как сблизить учет аренды: новые МСФО и ФСБУ // МСФО на практике. 2019. № 3. С. 18–23.
URL: <https://msfo-practice.ru/715103>

20. *Юрьева Ю.* Как учесть по новым правилам договор аренды, если его условия изменились // МСФО на практике. 2017. № 12. С. 23–25.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ACCOUNTING FOR MODIFICATIONS TO THE LEASE AGREEMENT IN THE LESSEE'S FINANCIAL REPORTING

Irina A. LISOVSKAYA ^a,
Natal'ya G. TRAPEZNIKOVA ^{b,*}

^a Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>

^b Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 589/2020
Received 16 Oct 2020
Received in revised
form 22 October 2020
Accepted 30 Oct 2020
Available online
13 November 2020

JEL classification:
M41

Keywords: lease
modification, right-of-
use asset, lease liability,
lease payment, lease
term

Abstract

Subject. In their financial statements for 2022 and later on, the Russian entities will have to apply FSBU 25/2018 – *Accounting for Lease* if they need to recognize lease transactions. As FSBU 25/2018 fails to clearly regulate the procedure for recognizing contractual modifications, we examined approaches provided by IFRS 16 – *Lease* and illustrate how such modifications should be presented in the lessee's financial statements.

Objectives. We make suggestions on the way modifications of lease contracts should be recognized in the lessee's financial statements with reference to its preparation to the adoption of FSBU 25/2018.

Methods. The study relies upon the systems analysis and logic summary of legislative and regulatory documents and special literature on the subject.

Results. Illustrating some cases, we showcase how various types of modifications influence figures in financial statements. We also provide the rationale for a professional judgment on the correct understanding of various aspects of such modifications in terms of IFRS 16.

Conclusions. The adoption of FSBU 25/2018 will entail considerable preparations, since it substantially alters the way lease transactions are accounted for. Adapting the logic of IFRS 16 to the Russian context, FSBU 25/2018 unfolds the basic approach to accounting for such transactions. However, some complicated practical issues are overlooked in FSBU 25/2018. Therefore, it is reasonable to make methodological clarifications on the way modifications of lease contracts should be correctly recognized, including implications of COVID-19, which considerably influence the scale of business and the need of many entities to lease items. The findings are intended for research and practice, training on accounting and financial management. They also may underlie suggestions on the improvement of the Russian accounting technique pursuing the convergence of modern international practices.

Please cite this article as: Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Accounting for Modifications to the Lease Agreement in the Lessee's Financial Reporting. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 11, pp. 1198–1219.

<https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1198>

References

1. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [Lease: problematic aspects of accounting and reporting information formation]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, vol. 7, no. 2, pp. 30–39. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-2-30-39>
2. Druzhilovskaya E.S. [Lease accounting cases under FSBU 25/2018]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2019, no. 6, pp. 18–26. (In Russ.)
3. Druzhilovskaya E.S. [Accounting lease items and their assessment under the new federal accounting standard]. *Bukhuchet v zdavookhranении = Accounting in Healthcare*, 2019, no. 5, pp. 14–22. (In Russ.)
4. Egorova L.I. [Lease as it is accounted for by the lessee]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2020, no. 10, pp. 5–11. (In Russ.)
5. Zobova E.P. [FSBU 25/2018, property tax and other aspects]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Current Issues of Accounting and Taxation*, 2020, no. 3, pp. 38–47. (In Russ.)
6. Petrova V.Yu. [Accounting for lease]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2019, no. 5, pp. 5–17. (In Russ.)
7. Petrova V.Yu. [Novelties in property lease]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2020, no. 8, pp. 21–23. (In Russ.)
8. Petrova N.A. [The first federal accounting standard for profit-making entities has been adopted]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Current Issues of Accounting and Taxation*, 2019, no. 2, pp. 42–48. (In Russ.)
9. Soldatkina O.A. [Rental accounting: IFRS 16 and FAS 25/2018]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2019, no. 1, pp. 1146–1149. (In Russ.)

10. Alekseeva G.I. [New accounting requirements of International Financial Reporting Standards to lease contracts]. *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*, 2016, no. 4, pp. 2–9. (In Russ.)
11. Alekseeva G.I. [Accounting for lease during the standardization of accounting and financial reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 452–465. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>
12. Kuz'min M. Yu. [Lease contract under new rules: Reporting]. *MSFO na praktike = IFRS in Practice*, 2017, no. 11, pp. 32–38. (In Russ.)
URL: <https://msfo-practice.ru/601252>
13. Mirkina E. [IFRS 16 – Lease: Practical considerations]. *MSFO i MSA v kreditnoi organizatsii = IFRS and ISA in the Credit Institution*, 2019, no. 2, pp. 49–66. (In Russ.)
14. Nizkov A. [How should changes in the lease term be accounted for?]. *MSFO na praktike = IFRS in Practice*, 2019, no. 7, pp. 11–16. (In Russ.)
URL: <https://msfo-practice.ru/739398>
15. Nizkov A. [How should entities account for a deferral of payments due to the coronavirus pandemic?]. *MSFO na praktike = IFRS in Practice*, 2020, no. 5, pp. 21–27. URL:
<https://msfo-practice.ru/viewpdf/85/2020/35016/26/index.html> (In Russ.)
16. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [IFRS 16 Lease: Novations of lease contracts accounting in the financial statement of lessee]. *Vestnik Povolzhskogo gosudarstvennogo tekhnologicheskogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Vestnik of Volga State University of Technology*, 2017, no. 3, pp. 49–62. (In Russ.)
17. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 Accounting for Leases: Practical application issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, no. 11, pp. 1208–1222. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>
18. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [FSBU 25/2018 Accounting for leases and IFRS 16 Leases: A comparative analysis of key positions]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2019, vol. 6, no. 6, pp. 42–51. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51>

19. Regentova N. [How to converge lease accounting practices: new IFRS and FSBU]. *MSFO na praktike = IFRS in Practice*, 2019, no. 3, pp. 18–23. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/715103>
20. Yur'eva Yu. [Accounting for a lease contract under new rules, if its clauses are modified]. *MSFO na praktike = IFRS in Practice*, 2017, no. 12, pp. 23–25. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.