



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008
факс: +7 (495) 625-08-89

13.12.2017 № 02-07-07/83464

На № _____

Главные распорядители средств
федерального бюджета

Финансовые органы субъектов
Российской Федерации

Органы управления государственными
внебюджетными фондами Российской
Федерации

Министерство финансов Российской Федерации в целях методологического сопровождения применения федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 декабря 2016 г. № 258н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации от 4 мая 2017 г., регистрационный номер 46606), (далее - СГС «Аренда», Стандарт № 258н) направляет для руководства Методические указания по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» (СГС «Аренда»).

Приложение: в 1 экз. на 41 л.


А.М. Лавров

Приложение к письму
Министерства финансов
Российской Федерации

от 13.12. 2017 № 02-07-07/83464

**Методические рекомендации
по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для
организаций государственного сектора
«Аренда» (СГС «Аренда»)**

I. Общие вопросы

Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации № 258н от 31.12.2016 (далее – Стандарт № 258н, СГС «Аренда»), применяется при отражении в бухгалтерском учете активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни, иных объектов бухгалтерского учета, возникающих при получении (предоставлении) во временное владение и пользование или во временное пользование материальных ценностей по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования (далее - объекты учета аренды), а также при раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об указанных объектах бухгалтерского учета.

Положения СГС «Аренда» применяются при:

ведении бюджетного учета получателями бюджетных средств, в том числе государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями, осуществляющими в соответствии с законодательством Российской Федерации полномочия по исполнению публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме, а также государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями и (или) государственными (муниципальными) унитарными предприятиями в части ведения бюджетного учета фактов хозяйственной жизни, возникающих при осуществлении на основании соглашений полномочий государственного (муниципального) заказчика по заключению и исполнению от имени соответствующего публично-правового образования государственных (муниципальных) контрактов от лица органов государственной власти (государственных органов), органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, являющихся государственными (муниципальными) заказчиками, при осуществлении бюджетных инвестиций в объекты

государственной (муниципальной) собственности и получающие бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности и (или) на приобретение объектов недвижимости государственной (муниципальной) собственности в порядке, установленном для получателей бюджетных средств, а также централизованными бухгалтериями, осуществляющими ведение бюджетного учета на основании договора (соглашения), заключенного получателем бюджетных средств согласно пункту 10.1 статьи 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - организации, осуществляющие полномочия по ведению бюджетного учета учреждений);

ведении бухгалтерского учета государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями, а также организациями, осуществляющими согласно договору (соглашению), заключенному в соответствии с частью третьей статьи 7 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», полномочия по ведению бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных или автономных учреждений (далее - организации, осуществляющие полномочия по ведению бухгалтерского учета учреждений);

раскрытии информации об объектах учета аренды при составлении бюджетной отчетности получателями бюджетных средств, а также организациями, осуществляющими полномочия по ведению бюджетного учета учреждений;

раскрытии информации об объектах учета аренды при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) учреждений, в том числе организациями, осуществляющими полномочия по ведению бухгалтерского учета учреждений (централизованными бухгалтериями).

Положения настоящего Стандарта применяются одновременно с применением положений СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»¹, если иное не предусмотрено:

другими федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, применяемыми начиная с 2018 года;

иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности:

иными нормативными правовыми актами, регулирующими единую методологию бюджетного учета и бюджетной отчетности, принятых в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации:

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 256н (далее - СГС «Концептуальные основы»)

- приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений) и инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 157н);

- приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 162н);

- приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (далее – Приказ № 191н);

иными нормативными правовыми актами, регулиющими ведение бухгалтерского учета, в части требований по раскрытию информации об объектах нефинансовых, финансовых активов и обязательств, доходах, расходах при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетных (автономных) учреждений:

- приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 174н);

- приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 183н);

- приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (далее – Приказ № 33н).

II. Понятия, термины, классификация объектов учета аренды

Согласно СГС «Аренда» при ведении бухгалтерского учета государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями или организациями, осуществляющими полномочия по ведению бухгалтерского учета учреждений, а также бюджетного учета получателями бюджетных средств, организациями, осуществляющими полномочия по ведению бюджетного учета, (далее - бухгалтерский учет) субъекту учета необходимо осуществить классификацию объектов бухгалтерского учета (активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни

(операций), возникающих при получении (передаче) во временное владение и пользование или во временное пользование по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования объектов имущества с отнесением таких объектов учета либо к объектам учета аренды, либо к объектам основных средств.

Указанная классификация объектов бухгалтерского учета, а также их оценка осуществляется согласно пункту 11 СГС «Аренда» при возникновении в рамках арендных отношений (отношений по безвозмездному праву пользования) обязательств пользователя имущества по содержанию имущества, переданного ему в пользование, и обязательств по выполнению условий использования такого имущества (в том числе целевого использования).

Классификация объектов учета аренды и их оценка осуществляется на более раннюю дату из следующих дат:

дата принятия субъектом учета обязательств в отношении основных условий **пользования и содержания** имущества, предусмотренных договором (в случае принятия условий пользования переданного в безвозмездное пользование имущества без заключения простой письменной формы договора);

дата подписания договора аренды (имущественного найма) либо договора безвозмездного пользования.

Учитывая изложенное, в случае передачи учреждениями, созданными собственником государственного (муниципального) имущества, объектов нефинансовых активов при выполнении ими функций по осуществлению содержания государственного (муниципального) имущества, и организационно-техническому обеспечению иных учреждений (органов власти), созданных собственном, в целях использования последними указанного имущества при выполнении возложенных на них функций (полномочий), без возложения на пользователя имущества обязанности по его содержанию, классификация объектов учета аренды не осуществляется - положения СГС «Аренда» к указанным операциям (отношениям) не применяются.

При этом операции по передаче такого имущества подлежат отражению в порядке, предусмотренном до применения СГС «Аренда» (до 1 января 2018 года) иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета:

передающей стороной - на соответствующих счетах аналитического учета основных средств (0 101 00 000 «Основные средства») с одновременным отражением на забалансовом счете 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование»;

принимающей стороной - на соответствующих счетах забалансового учета, предусмотренного актами субъекта учета, принятыми в рамках формирования его учетной политики (счет 01 «Имущество, полученное в пользование»).

Кроме того, согласно СГС «Аренда» (пункт 10), операции с имуществом при закреплении государственного (муниципального) имущества на праве оперативного управления за субъектами учета с целью выполнения ими возложенных на них полномочий не рассматриваются как объекты учета аренды - положения СГС «Аренда» при отражении указанных операций (фактов хозяйственной жизни) не применяются.

При этом обязательство пользователя имущества (арендатора, получателя имущества) по содержанию имущества может быть исполнено:

- посредством принятия им обязательств по расходам на содержание имущества пользователем такового путем заключения договоров (контрактов), осуществления расходов самостоятельно;

- посредством возмещения пользователем имущества расходов по содержанию имущества, находящегося у него в пользовании, произведенных передающей стороной (арендатором, стороной, передающей в безвозмездное пользование).

Такие выплаты (поступления) за пользование и (или) содержание (возмещение затрат по содержанию) имущества, осуществляемые в соответствии с договором аренды (имущественного найма) или договором безвозмездного пользования, при условии, что их размер не зафиксирован договором в виде денежного значения и определяется в ходе исполнения договора, определены СГС «Аренда» как расходы (доходы) по условным арендным платежам.

II.1. Классификация объектов учета аренды исходя из условий пользования имуществом и его содержания

Стандартом предусмотрена следующая классификация объектов учета аренды:

- объекты учета операционной аренды;

- объекты учета финансовой (неоперационной) аренды.

Объекты учета аренды классифицируются для целей бухгалтерского учета объектами учета операционной аренды, если из условий пользования имуществом предусматривается:

- а) срок пользования имуществом меньше и несопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества, указанным при его предоставлении;

- б) на дату классификации объектов учета аренды общая сумма арендной платы (платы за пользование имуществом, предусмотренной договором за весь срок пользования имуществом) и сумма всех платежей (выкупной цены), необходимых для реализации права выкупа имущества по окончании срока пользования имуществом, при условии что размер таких платежей предопределяет осуществление указанного выкупа имущества по истечении срока пользования имуществом (далее - арендные платежи), ниже

и несопоставима со справедливой стоимостью передаваемого в пользование имущества на дату классификации объектов учета аренды.

Объекты учета аренды, возникающие по договору аренды, в рамках которого арендные платежи являются только платой за пользование арендованного имущества (арендной платой) классифицируются для целей настоящего Стандарта как объекты учета операционной аренды (пункт 15 СГС «Аренда»).

Сроком полезного использования объекта учета аренды является срок, в течение которого предусматривается использование субъектом учета в его деятельности объекта учета аренды в тех целях, ради которых он был получен (использование в целях получения экономических выгод или полезного потенциала, связанных с использованием объектом учета аренды).

При сопоставлении срока пользования имуществом, предусмотренного условиями договора, и оставшегося срока полезного использования передаваемого в пользование имущества (далее - объекта аренды (пользования)), следует исходить из обязанности пользователя имущества осуществить по завершению права пользования имуществом возврат объекта аренды (пользования) в состоянии, позволяющем правообладателю (собственнику) такового использовать его в дальнейшем.

Осуществлять указанное сопоставление на основе оставшегося срока амортизации передаваемого объекта аренды (пользования) некорректно.

Основными объектами учета при операционной аренде являются²:

у принимающей стороны:

- право пользования имуществом (новый балансовый счет 0 111 40 000 «Право пользования имуществом»);

- обязательства по уплате арендных платежей (балансовый счет 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом»);

- амортизация права пользования имуществом (новый балансовый счет 0 104 40 450 «Амортизация права пользования имуществом»);

- расходы (обязательства) по условным арендным платежам, возникающие на дату определения их величины (как правило, ежемесячно): соответствующие счета аналитического учета счетов 0 302 00 000 «Обязательства», 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг», 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»;

у передающей стороны:

- расчеты по арендным платежам с пользователем имущества (соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 20 000 «Расчеты

² Рекомендации по формированию данных бухгалтерского учета по объектам учета аренды при переходе на применение СГС «Аренда» разъяснены письмом Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2017 № 02-07-07/83463 «О Методических указаниях по переходным положениям СГС «Аренда» при первом применении».

по доходам от собственности» (0 205 21 000 «Расчеты с плательщиками доходов от собственности»);

- информация об объектах имущества, переданных в пользование (о переданных объектах учета финансовой (неоперационной) аренды) (соответствующие забалансовые счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование»);

- ожидаемый доход от арендных платежей, рассчитанный за весь срок пользования имуществом, предусмотренный на дату заключения договора (контракта) (соответствующий счет аналитического учета счета 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов» (0 401 40 121);

- доходы (расчеты) по условным арендным платежам, возникающие на дату определения их величины (как правило, ежемесячно):

соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 35 000 «Расчеты по доходам по условным арендным платежам», 0 401 10 135 «Доходы текущего финансового года по условным арендным платежам».

Порядок учета объектов операционной аренды со сроком полезного использования объекта учета аренды, составляющим менее года (краткосрочные отношения), а также более года (долгосрочные отношения), одинаков и не предусматривает расчета:

процентных расходов (доходов) - часть арендного платежа, являющаяся вознаграждением правообладателя (арендодателя) за предоставление имущества пользователю (арендатору) на условиях рассрочки оплаты его стоимости;

дисконтированной стоимости арендных платежей - стоимость арендных платежей, рассчитанная (уменьшенная) с учетом процентной ставки, отражающей разновременную (относящуюся к разным временным периодам (годам) ценность денежных средств, на дату классификации объектов учета аренды (далее - процентная ставка, заложенная в арендных платежах).

В соответствии с пунктом 11 СГС «Аренда» объекты бухгалтерского учета при получении (передаче) во временное владение и пользование или во временное пользование по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования объектов имущества, классифицируются:

либо в качестве объекта учета аренды,

либо признаются объектами основных средств (при финансовой (неоперационной) аренде).

Объекты учета аренды классифицируются для целей бухгалтерского учета объектами учета финансовой (неоперационной) аренды, если из условий пользования имуществом предусматривается:

а) срок пользования имуществом сопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества, указанным при его предоставлении;

б) на дату классификации объектов учета аренды сумма всех арендных платежей (ожидаемых экономических выгод арендодателя) сопоставима со справедливой стоимостью передаваемого в пользование имущества, определенной на дату классификации объектов учета аренды;

в) передача права собственности на арендованное имущество арендатору по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены. При этом размер выкупной цены (выкупных платежей) настолько ниже рыночной стоимости предоставляемого в пользование имущества с учетом его естественного износа к завершению срока пользования, что это предопределяет осуществление указанного выкупа имущества пользователем (арендатором);

г) передаваемое в пользование имущество носит специализированный характер, позволяющий только пользователю (арендатору) использовать его без существенных изменений (реконструкций (модификации));

д) передаваемое в пользование имущество не может быть заменено другим имуществом без дополнительных финансовых расходов;

е) приоритетное право арендатора на продление договора аренды на дополнительный срок при сохранении прежнего уровня арендных платежей либо арендной платы, в том числе ниже рыночного;

ж) убытки (прибыль) от изменений справедливой стоимости передаваемого в пользование имущества в течении срока договора относятся на пользователя такого имущества, в том числе вследствие увеличения арендных платежей (арендной платы) по одностороннему решению собственника (правообладателя) имущества.

Объекты учета аренды, возникающие по договору аренды, предусматривающему предоставление арендодателем рассрочки по оплате арендных платежей (арендной платы и (или) выкупной стоимости арендованного имущества), классифицируются для целей СГС «Аренда» объектами учета финансовой (неоперационной) аренды.

Основными объектами учета при финансовой (неоперационной) аренде являются²:

у принимающей стороны:

- объект основного средства (соответствующие аналитические счета балансового счета 0 101 00 000 «Основные средства»);

- обязательства по уплате арендных платежей (балансовый счет 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом»);

- амортизация основного средства (соответствующие аналитические счета балансового счета 0 104 00 000 «Амортизация»);

- расходы (обязательства) по условным арендным платежам, возникающие на дату определения их величины (как правило, ежемесячно) (соответствующие счета аналитического учета счета 0 302 00 000 «Обязательства», 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции,

выполнение работ, услуг» 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»);

у передающей стороны:

- расчеты по арендным платежам с пользователем имущества (соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 20 000 «Расчеты по доходам от собственности»);

- информация об объектах имущества, переданных в пользование (о переданных объектах учета финансовой (неоперационной) аренды) (соответствующие забалансовые счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование»);

- ожидаемый доход от арендных платежей, рассчитанный за весь срок пользования имуществом, предусмотренный на дату заключения договора (соответствующий счет аналитического учета счета 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов») (0 401 40 122);

- доходы (расчеты) по условным арендным платежам, возникающие на дату определения их величины (как правило, ежемесячно):

соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 35 000 «Расчеты по доходам по условным арендным платежам», 0 401 10 135 «Доходы текущего финансового года по условным арендным платежам»;

- доходы будущих периодов по процентным платежам (соответствующие аналитические счета балансового счета 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов»).

Порядок учета объектов финансовой (неоперационной) аренды предусматривает расчет:

процентных расходов (доходов) - часть арендного платежа, являющаяся вознаграждением правообладателя (арендодателя) за предоставление имущества пользователю (арендатору) на условиях рассрочки оплаты его стоимости;

дисконтированной стоимости арендных платежей - стоимость арендных платежей, рассчитанная (уменьшенная) с учетом процентной ставки, отражающей разновременную (относящуюся к разным временным периодам (годам) ценность денежных средств, на дату классификации объектов учета аренды (далее - процентная ставка, заложенная в арендных платежах).

II.2. Реклассификация объектов учета аренды при изменении условий пользования имуществом и его содержания

В соответствии с пунктом 17 СГС «Аренда» в случае если в период действия договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования стороны договора достигают согласия об изменении его условий, то на дату заключения соглашения с учетом новых

условий производится пересмотр классификации объектов учета аренды исходя из условий пользования.

С даты реклассификации объекты учета аренды рассматриваются как вновь принятые к учету.

В случае если реклассификация объектов учета аренды исходя из новых условий договора не требуется, то при изменении срока пользования имуществом (срока договора) производится пересчет отдельных учетных показателей на оставшийся срок полезного использования объектов учета аренды.

III. Отражение в бухгалтерском учете объектов учета операционной аренды

III.1. Общие положения

Классификация объектов учета аренды осуществляется посредством оценки договорных условий пользования имуществом.

Особенности отражения в бухгалтерском учете объектов учета операционной аренды рассмотрены на следующем примере:

Условия аренды имущества:

Оборудование по договору взято в аренду учреждением на 2 года (с 10.01.2018 по 31.12.2019), ежемесячный платеж за пользование оборудованием определен в размере 11 800 руб., включая НДС 18% - 1 800 руб.

Содержание оборудования за время договора (за время пользования оборудованием согласно условиям договора) возлагается на арендатора (за счет учреждения - пользователя) - расходные материалы, техническое обслуживание, иные аналогичные расходы. Расходы на текущий ремонт оборудования возлагается на арендодателя. Расходы на капитальный ремонт - на арендодателя.

Общая сумма договора составляет 283 200 руб., в том числе НДС (24 месяца*11 800руб.).

По завершению договора аренды арендатор обязуется вернуть оборудование в состоянии не хуже, чем оно было предоставлено с учетом естественного износа.

Арендатор не ведет деятельность, облагаемую НДС.

Дата подписания договора и дата передачи имущества 10 января 2018 года.

Классификация объекта учета аренды (в рассматриваемом случае - арендуемого оборудования) для целей бухгалтерского учета относится к сфере профессионального суждения бухгалтера.

Профессиональное суждение относительно рассматриваемого примера.

Договор относится к операционной долгосрочной аренде.

Возникающие объекты бухгалтерского учета подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета по правилам учета объектов операционной аренды:

- у арендатора - согласно пунктам 20, 21 СГС «Аренда»;
- у арендодателя - согласно пунктам 24, 25 СГС «Аренда».

III.2. Отражение в бухгалтерском учете объектов учета операционной аренды арендатором (пользователем имущества)

1. Права пользования активами

Активом, признаваемым в бухгалтерском учете арендатора в составе объектов учета операционной аренды, является право пользования активом (имуществом). В рассматриваемом примере - право пользования оборудованием.

Указанный актив отражается пользователем (арендатором) в составе нефинансовых активов как самостоятельный объект бухгалтерского учета на счете 0 111 44 351 «Право пользования машинами и оборудованием».

2. Первоначальное признание объекта

Подписание договора аренды имущества является, в соответствии с применяемым методом начисления, условием для отражения в бухгалтерском учете объектов операционной аренды.

В соответствии с пунктом 20 СГС «Аренда» первоначальное признание объекта учета операционной аренды - право пользования активом производится на дату классификации объектов учета аренды в сумме арендных платежей за весь срок пользования имуществом, предусмотренный договором аренды (имущественного найма) или договором безвозмездного пользования, с одновременным отражением арендных обязательств пользователя (арендатора) (кредиторской задолженности по аренде).

Бухгалтерские записи, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

- по дебету 0 111 44 351 «Права пользования машинами и оборудованием»
- и кредиту 0 302 24 730 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом».

В рассматриваемом примере - в сумме 283 200 руб.

3. Принятие обязательств учреждением: получателем бюджетных средств за счет доведенных ему лимитов бюджетных обязательств, либо бюджетным (автономным) учреждением в пределах плановых назначений, предусмотренных планом финансово-хозяйственной деятельности.

По факту подписания договора аренды (пользования) имущества в бухгалтерском учете отражаются обязательства по операционной аренде.

Бухгалтерские записи, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833) на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санционирование расходов»:

а) получателем бюджетных средств:

- в объеме обязательств текущего финансового года - в сумме обязательств, подлежащих исполнению в текущем году (рассчитывается за период с 10.01.2018 по 31.12.2018):

- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурентных процедур или у единственного поставщика:

по дебету 1 501 13 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 17 224 «Принимаемые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»;

- при заключении договора (контракта):

по дебету 1 502 17 224 «Принимаемые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»;

- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным без применения конкурентных процедур:

по дебету 1 501 13 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом».

В рассматриваемом примере - в сумме 141 600 руб.;

- в объеме обязательств, подлежащих исполнению в году, следующим за текущим финансовым годом (рассчитывается за период с 01.01.2019 по 31.12.2019):

по дебету 1 501 23 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год), по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 27 224 «Принимаемые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»;

по дебету 1 502 27 224 «Принимаемые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»,

и кредиту 1 502 21 224 «Принятые обязательства первого года, следующего за текущим (очередного финансового года) по арендной плате за пользование имуществом».

В рассматриваемом примере - в сумме 141 600 руб.;

б) бюджетным (автономным) учреждением:

- в объеме обязательств текущего финансового года - в сумме обязательств, подлежащих исполнению в текущем году (рассчитывается за период с 10.01.2018 по 31.12.2018):

- при принятии обязательств учреждения по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурентных процедур или у единственного поставщика:

по дебету 0 506 10 224 «Право на принятие обязательств текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 0 502 17 224 «Принимаемые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»;

- при принятии учреждением обязательств по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурентных процедур:

по дебету 0 502 17 224 «Принимаемые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 0 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом».

В рассматриваемом примере - в сумме 141 600 руб.;

- при принятии учреждением обязательств по договорам (контрактам), заключенным без применения конкурентных процедур:

по дебету 0 506 10 224 «Право на принятие обязательств текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 0 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом».

В рассматриваемом примере - в сумме 141 600 руб.;

- в объеме обязательств, подлежащих исполнению в году, следующим за текущим финансовым годом (рассчитывается за период с 01.01.2019 по 31.12.2019):

- при принятии обязательств учреждения по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурентных процедур или у единственного поставщика:

по дебету 0 506 20 224 «Право на принятие обязательств первого года, следующего за текущим (очередного финансового года) по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 0 502 27 224 «Принимаемые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»;

- при принятии учреждением обязательств по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурентных процедур:

по дебету 0 502 27 224 «Принимаемые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 0 502 21 224 «Принятые обязательства первого года, следующего за текущим (очередного финансового года) по арендной плате за пользование имуществом»;

- при принятии учреждением обязательств по договорам (контрактам), заключенным без применения конкурентных процедур:

по дебету 0 506 20 224 «Право на принятие обязательств первого года, следующего за текущим (очередного финансового года) по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 0 502 21 224 «Принятые обязательства первого года, следующего за текущим (очередного финансового года) по арендной плате за пользование имуществом».

В рассматриваемом примере - в сумме 141 600 руб.

4. Начисление амортизации на право пользования активом

В соответствии с пунктом 21 СГС «Аренда» объект учета операционной аренды - право пользования активом, принятый к бухгалтерскому учету, амортизируется в течение срока пользования имуществом, установленного договором, методом, применяемым для амортизации объектов основных средств, аналогичных полученному в пользование имуществу.

Начисление амортизации права пользования активом (признание текущих расходов в сумме начисленной амортизации) осуществляется ежемесячно в сумме арендных платежей, причитающихся к уплате.

Бухгалтерские записи по начислению амортизации за время пользования имуществом, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833) ежемесячно:

по дебету соответствующих счетов учета затрат:

0 109xx 224 «Затраты на изготовление готовой продукции, работ, услуг»,

0 401 20 224 «Расходы на арендную плату за пользование имуществом» и кредиту 0 104 44 451 «Амортизация права пользования машинами и оборудованием».

В рассматриваемом примере - в сумме 11 800 руб.

5. Признание расходов по содержанию используемого имущества (по условным арендным платежам)

Согласно абзацу третьему пункта 20 СГС «Аренда» расходы по условным арендным платежам признаются расходами текущего финансового периода в составе расходов по арендным платежам, обособляемых на соответствующих счетах Рабочего плана счетов субъекта учета, в тех отчетных периодах, в которых они возникают.

Возмещаемые арендодателю расходы по содержанию им переданного в пользование имущества (на условиях, предусмотренных договором пользования) отражаются по факту предъявления арендатором требования по возмещению (получения документа (счета, иного документа - основания).

Бухгалтерские записи, отражаемые в бухгалтерском учете при возмещении затрат на содержание имущества (при принятии обязательств по условным арендным платежам):

признание расходов пользователя имущества (получателя бюджетных средств, бюджетного (автономного) учреждения):

- в сумме обязательства, возникающего согласно документу-основанию по дебету соответствующих счетов учета затрат:

0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» (0 109 хх 221, 0 109 хх 223, 0 109 хх 225, 0 109 хх 226),
 0 401 20 00 «Расходы текущего финансового года» (0 401 20 221, 0 401 20 223, 0 401 20 225, 0 401 20 226)
 и кредиту соответствующих счетов учета обязательств
 0 302 00 000 «Обязательства»;
 - одновременно отражаются принятые обязательства на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование»:

а) получателем бюджетных средств:

- в сумме обязательств, возникающих согласно документу-основанию:
 по дебету 1 501 13 000 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на текущий финансовый год»

и кредиту 1 502 11 000 «Принятые обязательства текущего финансового года»;

- в сумме принятых денежных обязательств:

по дебету 1 502 11 000 «Принятые обязательства текущего финансового года»

и кредиту 1 502 12 000 «Принятые денежные обязательства текущего финансового года»

- в сумме обязательства, возникающего согласно соответствующему документу.

б) бюджетным или автономным учреждением:

- в сумме обязательств, возникающих согласно документу-основанию (счет фактура, акт выполненных работ, иной документ - основание):

дебет 0 506 10 000 «Право на принятие обязательств текущего финансового года»

и кредит 0 502 11 000 «Принятые денежные обязательства текущего финансового года»;

- в сумме принятых денежных обязательств (в сумме обязательства, возникающего согласно соответствующему документу):

дебет 0 502 11 000 «Принятые денежные обязательства текущего финансового года»

и кредит 0 502 12 000 «Принятые денежные обязательства текущего финансового года».

б. Признание расходов по содержанию арендованного имущества

Расходы по содержанию объекта аренды (например, эксплуатационные расходы, расходы по техобслуживанию, текущему ремонту), производимые арендатором самостоятельно в соответствии с заключенными им договорами (контрактами), отражаются в общеустановленном порядке (на основании

соответствующих документов, подтверждающих произведенные объемы работ, потребленные услуги).

Бухгалтерские записи, отражаемые в бухгалтерском учете при осуществлении затрат на содержание имущества (при принятии соответствующих обязательств):

по дебету соответствующих счетов учета затрат:

0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» (0 109 хх 221, 0 109 хх 223, 0 109 хх 225, 0 109 хх 226),

0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года» (0 401 20 221, 0 401 20 223, 0 401 20 225, 0 401 20 226)

и кредиту соответствующих счетов:

0 302 00 000 «Обязательства» (в сумме денежных обязательств, возникающих согласно документам-основаниям),

0 105 00 000 «Материальные запасы» (в сумме материальных запасов, использованных (потребленных) при осуществлении расходов на содержание имущества (его эксплуатацию),

0 104 00 421 «Амортизация нематериальных активов» (в сумме амортизации нематериального актива (исключительного права на программный продукт, используемый при эксплуатации оборудования),

0 401 50 226 «Расходы будущих периодов на прочие работы, услуги» (в сумме ежемесячных расходов по неисключительному праву пользования программным продуктом, используемым при эксплуатации оборудования).

В сумме принятых обязательств одновременно отражаются принятые денежные обязательства на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование расходов».

7. Отражение прекращения права пользования активом по завершению срока пользования имуществом (по прекращению договорных отношений)

По завершении срока полезного использования объекта учета (завершении договора) бухгалтерский учет актива - права пользования активом прекращается. При этом балансовая стоимость принятого на учет актива (права пользования активом) уменьшается на сумму накопленной амортизации за период пользования объектом учета аренды (на сумму начисленной амортизации).

Бухгалтерские записи, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

по дебету 0 104 44 451 «Амортизация права пользования машинами и оборудованием»

и кредиту 0 111 44 451 «Право пользования машинами и оборудованием»

- в сумме накопленной амортизации (в рассматриваемом примере - в сумме 283 200 руб. при условии истечения полного срока использования, предусмотренного договором).

Положениями пункта 21 СГС «Аренда» предусмотрен порядок отражения в учете изменения величин объектов учета аренды при досрочном расторжении операционной аренды:

при досрочном расторжении договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования, в соответствии с которым были приняты указанные объекты учета операционной аренды, остаточная стоимость права пользования активом сторнируется в уменьшении кредиторской задолженности по арендным обязательствам пользователя (арендатора). При этом убыток (доход) на счетах учета финансового результата Рабочего плана счетов субъекта учета не отражается.

В случае досрочного расторжения договора аренды, в бухгалтерском учете подлежат отражению следующие бухгалтерские записи, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

- в сумме накопленной амортизации:

по дебету 0 104 44 451 «Амортизация прав пользования машинами и оборудованием»

и кредиту 0 111 44 451 «Право пользования машинами и оборудованием»;

- в сумме остаточной стоимости права пользования имуществом
методом «Красное сторно» отражаются бухгалтерские записи:

по дебету 0 111 44 351 «Права пользования машинами и оборудованием»

и кредиту 0 302 24 730 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом»

- одновременно информация отражается на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование».

Например, в случае расторжения договора в году его заключения (в рассматриваемом примере в 2018 году) отражаются следующие корреспонденции методом «Красное сторно»:

а) получателем средств бюджета:

- в объеме обязательств, текущего года:

- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным с применением конкурентных процедур,:

по дебету 1 501 13 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 17 224 «Принимаемые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»;

- по дебету 1 502 17 224 «Принимаемые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»
- и кредиту 1 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»»;
- по дебету 1 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»
- и кредиту 1 502 12 224 «Принятые денежные обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»;
- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным без применения конкурентных процедур,:
- по дебету 1 501 13 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»
- и кредиту 1 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»;
- по дебету 1 502 11 224 «Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»
- и кредиту 1 502 12 224 «Принятые денежные обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом»;
- в объеме обязательств, следующего года за текущим финансовым:
- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным с применением конкурентных процедур,:
- по дебету 1 501 23 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств первого года, следующего за текущим (очередным финансовым годом) по арендной плате за пользование имуществом»
- и кредиту 1 502 27 224 «Принимаемые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»;
- по дебету 1 502 27 224 «Принимаемые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной

финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»
 и кредиту 1 502 21 224 «Принятые обязательства первого года, следующего за текущим (очередного финансового года) по арендной плате за пользование имуществом»;
 по дебету 1 502 21 224 «Принятые обязательства первого года следующего за текущим (очередным финансовым годом) по арендной плате за пользование имуществом»
 и кредиту 1 502 22 224 «Принятые денежные обязательства первого года за текущим (очередным финансовым годом) по арендной плате за пользование имуществом»;

- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным без применения конкурентных процедур,:

по дебету 1 501 23 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств первого года, следующего за текущим (очередным финансовым годом) по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 21 224 «Принятые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»;

по дебету 1 502 21 224 «Принятые обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 22 224 «Принятые денежные обязательства на первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год) по арендной плате за пользование имуществом»;

б) бюджетными и автономными учреждениями отражаются **методом «Красное сторно»** аналогичные корреспонденции с применением **соответствующих счетов аналитического учета счета 0 506 00 000 «Право на принятие обязательств»**.

III.3. Отражение в бухгалтерском учете объектов учета операционной аренды арендодателем (балансодержателем имущества)

1. Передача имущества в пользование по операционной аренде

Согласно пункту 24 СГС «Аренда» передача объекта учета операционной аренды пользователю (арендатору) отражается арендодателем на дату классификации объекта аренды как внутреннее перемещение нефинансового актива без отражения его выбытия.

Начисление амортизации объекта основных средств, признанного объектом учета операционной аренды, осуществляется с отражением расходов текущего финансового периода, обособляемых на соответствующих счетах Рабочего плана счетов субъекта учета.

При этом начисление амортизации осуществляется линейным способом с учетом срока завершения начисления амортизации, нормы амортизационных начислений, определенных для объекта основного средства, признанного объектом учета аренды (в рассматриваемом случае - для оборудования) при его принятии к бухгалтерскому учету³.

В Инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031) (далее – Инвентарная карточка (ф. 0504031)) отражается запись о передаче объекта (части объекта) в пользование иному юридическому лицу. При этом ответственным за сохранность переданного имущества указывается руководитель (уполномоченное им лицо) юридического лица, принявшего объекта (часть объекта) в пользование.

При передаче в пользование части инвентарного объекта основного средства, в случае, когда субъектом учета не принято решение об обособлении передаваемой части имущества (например, отдельного элемента оборудования, автомобиля, части помещения)⁴ корреспонденции по внутреннему перемещению или обособлению передаваемой части инвентарного объекта в бухгалтерском учете не отражаются. Вместе с тем, в Инвентарной карточке (ф. 0504031) у передающей стороны подлежит отражению информация о передаче части инвентарного объекта основного средства в пользование.

³ С учетом положений СГС «Основные средства», иных нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, действующих на дату принятия к учету объекта основного средств, признанного объектом учета аренды.

⁴ Принятие решения об обособлении в отдельный инвентарный объект основного средства части имущества, передаваемого в пользование по операционной аренде, является исключительной компетенцией субъекта учета (не является обязательным). Такое решение целесообразно принимать исключительно в случае, когда такой объект имущества субъект учета предполагается в дальнейшем (по завершении срока полезного использования объекта учета аренды (по завершении договора аренды (пользования)) использовать как самостоятельный объект (с обособлением выполняемой им целевой функции).

Бухгалтерские записи, отражаемые по внутреннему перемещению объекта:

по дебету 0 101 34 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования иного движимого имущества учреждения»,

0 101 24 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования особо ценного движимого имущества учреждения»

и кредиту 0 101 34 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования иного движимого имущества учреждения»,

0 101 24 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения»

- в сумме балансовой стоимости переданного в пользование имущества (оборудования).

Одновременно с отражением на балансовых счетах операций по внутреннему перемещению объекта нефинансового актива (отражению в Инвентарной карточке (ф. 0504031) отметки о передаче объекта (его части) в пользование иному правообладателю) на соответствующих забалансовых счетах отражается информация о балансовой стоимостной величине объектов операционной аренды, переданных в пользование:

увеличение 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»;

увеличение 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование».

2. Предстоящие доходы от предоставления права пользования активом по операционной аренде

Согласно пункту 24 СГС «Аренда» на дату классификации объекта аренды (при передаче объекта учета операционной аренды пользователю (арендатору), при внутреннем перемещении нефинансового актива) арендатором признаются в бухгалтерском учете следующие объекты учета аренды:

дебиторская задолженность арендатора (расчеты по доходам от собственности) в сумме обязательств арендатора (пользователя) по арендным платежам за весь срок пользования объектом учета аренды;

предстоящие доходы от предоставления права пользования активом (доходы будущих периодов, ожидаемые от исполнения арендодателем обязанности предоставления в пользование имущества) в сумме арендных платежей за весь срок пользования объектом учета аренды.

Бухгалтерские записи, отражаемые по признанию предстоящих доходов от предоставления права пользования активом в сумме арендных платежей за весь срок пользования объектом учета аренды, в рассматриваемом примере - в сумме 283 200 руб.:

а) администратором доходов бюджета:

- по дебету 1 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операционной аренды»
и кредиту 1 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды»;
- б) бюджетным (автономным) учреждением:
по дебету 2 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операционной аренды»
и кредиту 2 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды».

3. Плановые (прогнозные) назначения по доходам от операционной аренды

При планировании (прогнозировании) доходных поступлений от операционной аренды (от поступления арендных платежей по операционной аренде), на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование расходов» отражаются следующие бухгалтерские записи:

а) в объеме прогнозируемых доходов текущего финансового года - в сумме обязательств арендатора, подлежащих исполнению в текущем году (рассчитывается за период с 10.01.2018 по 31.12.2018):

по дебету 0 507 10 121 «Утвержденный объем финансового обеспечения на текущий финансовый год за счет доходов от операционной аренды»

и кредиту 0 504 10 121 «Сметные (плановые, прогнозные) назначения на текущий финансовый год по доходам от операционной аренды»;

В рассматриваемом примере - в сумме 141 600 руб.

б) в объеме обязательств, подлежащих исполнению в году, следующем за текущим финансовым годом (рассчитывается за период с 01.01.2019 по 31.12.2019):

по дебету 0 507 20 121 «Утвержденный объем финансового обеспечения на первый год, следующий за текущим (на очередной финансовый год) за счет доходов от операционной аренды»

и кредиту 0 504 20 121 «Сметные (плановые, прогнозные) назначения на первый год, следующий за текущим (на очередной финансовый год) за счет доходов от операционной аренды»

В рассматриваемом примере - в сумме 141 600 руб.

Согласно пункту 169 Инструкции № 174н, пункту 198 Инструкции № 183н кредитовый показатель по соответствующим счетам аналитического учета счетов 0 504 00 100 «Сметные (плановые, прогнозные) назначения по доходам» отражает сумму сметных (плановых) назначений по доходам бюджетного (автономного) учреждения, утвержденных его планом финансово-хозяйственной деятельности на текущий (очередной) финансовый год, с учетом изменений в показателях сметных (плановых) назначений, утвержденных в текущем финансовом году.

Учитывая изложенное, при заключении бюджетным (автономным) учреждением договора возмездного пользования имуществом, предусматривающего предоставление учреждением имущества в возмездное пользование иным юридическим (физическим) лицам, следует сопоставлять показатели принятых к учету предстоящих доходов от операционной аренды (показатели счета 2 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды»), а также показатели прогнозных доходов, отраженных по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 2 504 00 121 «Сметные (плановые, прогнозные) назначения за счет доходов от операционной аренды» с объемом назначений, отраженных в утвержденном Плане финансово-хозяйственной деятельности, и при необходимости обеспечить оперативное изменение (увеличение) последних.

4. Признание доходов текущего финансового года от предоставления права пользования активом по операционной аренде

Согласно пункту 25 СГС «Аренда» признание доходов от предоставления права пользования активом по операционной аренде доходами текущего финансового года осуществляется одним из следующих способов:

1) равномерно (ежемесячно) на протяжении срока пользования объектом учета аренды;

2) в соответствии с установленным договором аренды (имущественного найма) графиком получения арендных платежей (арендной платы).

При применении последнего метода разница между кредитовым показателем (остатком) по счету 0 401 40 121 и дебетовым показателем (остатком) по счету 0 205 21 000 отражает задолженность по расчетам по арендным платежам:

а) при отрицательном значении - дебиторскую задолженность арендодателя по платежам, срок уплаты которых наступил согласно графику, предусмотренному договором;

б) при положительном значении - объем предварительных (авансовых) платежей, оплаченных ранее сроков, предусмотренных графиком платежей.

При признании доходов по операционной аренде (права пользования активом) доходами текущего финансового года уменьшаются ранее

признанные доходы будущих периодов от операционной аренды (права пользования активом).

Бухгалтерские записи по признанию доходов по операционной аренде (права пользования активом) доходами текущего финансового года (в рассматриваемом примере - в сумме арендного ежемесячного платежа - 11 800 руб., в том числе НДС - 1 800 руб.) отражаются:

а) администратором доходов бюджета:

по дебету 1 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды»

и кредиту 1 401 10 121 «Доходы от операционной аренды»;

б) бюджетным (автономным) учреждением:

по дебету 2 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды»

и кредиту 2 401 10 121 «Доходы от операционной аренды».

Принимая во внимание, что доходы от арендных платежей облагаются НДС, в бухгалтерском учете арендатора - бюджетного (автономного) учреждения отражаются бухгалтерские записи по начислению налога (в рассматриваемом примере - в сумме 1 800 руб.) в момент начисления доходов текущего финансового года:

по дебету 2 401 10 121 «Доходы от операционной аренды»

и кредиту 2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость».

5. Признание расходов по содержанию переданного по операционной аренде имущества при условии дальнейшего предъявления арендатору (пользователю) для возмещения

Расходы по содержанию объекта аренды (например, эксплуатационные расходы, расходы по техобслуживанию, текущему ремонту), производимые арендодателем (балансодержателем имущества) в соответствии с заключенным им договором (контрактом), отражаются в общеустановленном порядке (на основании соответствующих документов, подтверждающих произведенные объемы работ, потребленные услуги).

Указанные расходы предъявляются арендатору (пользователю имущества) в целях их возмещения:

- в доход бюджета, за счет средств которого арендодатель (балансодержатель имущества) - получатель бюджетных средств осуществляет свою деятельность;

- в доход бюджетного (автономного) учреждения, являющегося арендодателем (балансодержателем имущества).

Бухгалтерские записи, отражаемые в бухгалтерском учете при осуществлении затрат на содержание имущества (при принятии соответствующих обязательств):

а) получателем бюджетных средств:

по дебету соответствующих счетов учета затрат:

1 401 20 000 «Расходы текущего финансового года» (1 401 20 221, 1 401 20 223, 1 401 20 225, 1 401 20 226)

и кредиту соответствующих счетов:

1 302 00 000 «Обязательства» (в сумме денежных обязательств, возникающих согласно документам-основаниям),

1 105 00 000 «Материальные запасы» (в сумме материальных запасов, использованных (потребленных) при осуществлении расходов на содержание имущества (его эксплуатацию),

1 104 00 420 «Амортизация нематериальных активов» (в сумме амортизации нематериального актива (исключительного права на программный продукт, используемого при эксплуатации оборудования),

1 401 50 226 «Расходы будущих периодов на прочие работы, услуги» (в сумме ежемесячных расходов по неисключительному праву программным продуктом, используемого при эксплуатации оборудования).

б) бюджетным (автономным) учреждением:

по дебету соответствующих счетов учета затрат:

2 401 20 000 «Расходы текущего финансового года» (2 401 20 221, 2 401 20 223, 2 401 20 225, 2 401 20 226)

и кредиту соответствующих счетов:

2 302 00 000 «Обязательства» (в сумме денежных обязательств, возникающих согласно документам-основаниям),

2 105 00 000 «Материальные запасы» (в сумме материальных запасов, использованных (потребленных) при осуществлении расходов на содержание имущества (его эксплуатацию),

2 104 00 420 «Амортизация нематериальных активов» (в сумме амортизации нематериального актива (исключительного права на программный продукт, используемый при эксплуатации оборудования),

2 401 50 226 «Расходы будущих периодов на прочие работы, услуги» (в сумме ежемесячных расходов по неисключительному праву пользования программным продуктом, используемым при эксплуатации оборудования).

В сумме принятых обязательств одновременно отражаются принятые денежные обязательства на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование расходов».

б. Признание доходов по условным арендным платежам (доходов от возмещения затрат на содержание переданного в пользование имущества).

Согласно абзацу второму пункта 25 СГС «Аренда» доходы по условным арендным платежам, в том числе доходы от возмещения расходов

по страхованию имущества, техническому обслуживанию имущества, иных аналогичных расходов, признаются доходами текущего финансового периода в тех отчетных периодах, в которых они возникают.

Доходы от возмещения арендодателю расходов по содержанию им переданного в пользование имущества (на условиях, предусмотренных договором пользования) отражаются по факту предъявления арендатору (пользователю) соответствующих требований - по предъявлению документа, содержащего сумму возмещения (счета, акта, иного документа - основания).

Бухгалтерские записи, отражаемые при предъявлении возмещаемых затрат (условных арендных платежей):

а) администратором доходов бюджета:

по дебету 1 205 35 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам по условным арендным платежам»

и кредиту 1 401 10 135 «Доходы по условным арендным платежам»;

б) бюджетным (автономным) учреждением:

по дебету 2 205 35 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам по условным арендным платежам»

и кредиту 2 401 10 135 «Доходы по условным арендным платежам».

7. Отражение досрочного прекращения договорных отношений

Абзацем четвертым пункта 25 СГС «Аренда» предусмотрен порядок отражения арендодателем (балансодержателем) в бухгалтерском учете изменений величин объектов учета аренды при досрочном расторжении операционной аренды (договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования, в соответствии с которым были приняты объекты учета операционной аренды).

Остаток предстоящих доходов от операционной аренды сторнируется в уменьшение дебиторской задолженности по арендным обязательствам арендатора (пользователя).

При этом убыток (доход) на счетах учета финансового результата Рабочего плана счетов субъекта учета не отражается.

В бухгалтерском учете при досрочном прекращении операционной аренды согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833) подлежат отражению следующие бухгалтерские записи в сумме остатка предстоящих доходов от операционной аренды:

а) администратором доходов бюджета:

методом «Красное сторно»

по дебету 1 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операционной аренды»

и кредиту 1 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды»;

б) бюджетным (автономным) учреждением:

методом «Красное сторно»

по дебету 2 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операционной аренды»
и кредиту 2 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды».

Операции по возврату объекта учета операционной аренды (нефинансового актива) арендатором (пользователем имущества):

По завершении договора операционной аренды на соответствующих счетах забалансового учета отражается информация о возврате арендатору (балансодержателю) объекта учета операционной аренды:

уменьшение 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»;

уменьшение 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование».

Обращаем внимание, что согласно положениям пункта 81 раздела VIII «Основные требования к инвентаризации активов и обязательств» СГС «Концептуальные основы» в случае передачи (возврата) комплекса объектов учета (имущественного комплекса) в аренду, управление, безвозмездное пользование, хранение, а также при выкупе, продаже комплекса объектов учета (имущественного комплекса) в обязательном порядке проводится инвентаризация указанного имущества.

Проведение такой инвентаризации следует осуществлять комиссией стороны, принимающей имущество, с участием представителей стороны передающей. Все выявленные изменения конструктивных составных частей имущественного комплекса, произведенные пользователем (арендатором) имущества за время его использования, в том числе неотделимые улучшения подлежат отражению в инвентаризационных документах.

IV. Отражение в бухгалтерском учете объектов учета финансовой (неоперационной) аренды.

IV. 1. Общие положения

Классификация объектов учета аренды осуществляется посредством оценки договорных условий пользования имуществом.

Особенности отражения в бухгалтерском учете объектов учета финансовой (неоперационной) аренды рассмотрены на следующем примере.

Условия аренды имущества:

По договору, заключенному учреждением, предусмотрено получение (передача) оборудования в аренду на 10 лет (с 01.04.2018 по 01.04.2028) на условиях его выкупа по завершении договора. Сумма ежегодного платежа по договору составляет 140 000 руб.

Процентная ставка, заложенная в арендных платежах, составляет 10% годовых (дисконтированная стоимость арендных платежей 860 240 руб.).

Год	Коэффициент дисконтирования	Платежи по графику	Дисконтированная сумма	Дисконт	Общий долг (с-до на н.г.)	Процентная ставка	%% расход	Погашение основного долга	Остаток долга / сальдо КЗ на конец года
	1=9	2	3=1*2	4=2*3	4	5	6=4*5	7=2-6	8=4-7
1	0,909091	140 000,0	127 273,34	12 726,66	860 240	10,00%	86 024,00	53 976,00	806 264
2	0,826446	140 000,0	115 702,48	24 297,52	806 264	10,00%	80 625,40	59 374,60	746 889
3	0,751315	140 000,0	105 184,07	34 815,93	746 889	10,00%	74 688,98	65 311,02	681 578
4	0,683013	140 000,0	95 621,88	44 378,12	681 578	10,00%	68 157,80	71 842,20	609 736
5	0,620921	140 000,0	86 928,99	53 071,01	609 736	10,00%	60 973,62	79 026,38	530 710
6	0,564474	140 000,0	79 026,35	60 973,65	530 710	10,00%	53 070,98	86 929,02	443 781
7	0,513158	140 000,0	71 842,14	68 157,86	443 781	10,00%	44 378,68	95 621,32	348 159
8	0,466507	140 000,0	65 311,03	74 688,97	348 159	10,00%	34 815,76	105 184,24	242 975
9	0,424098	140 000,0	59 373,67	80 626,33	242 975	10,00%	24 297,52	115 702,48	127 273
10	0,385543	140 000,0	53 976,06	86 023,94	127 273	10,00%	12 727,26	127 272,74	0
		1 400 000	860 240,00	539 760,00			539 760,00	860 240,00	

Содержание оборудования в течение срока действия договора (за время пользования оборудованием согласно условиям договора) возлагается на арендатора (за счет учреждения - пользователя) - расходные материалы, техническое обслуживание, ремонт, иные аналогичные расходы.

Затраты, непосредственно связанные с ведением переговоров по заключению договора аренды, составили 50 000 руб.

Срок полезного использования объекта учета аренды, полученного в пользование - 15 лет.

Арендатор начисляет амортизацию линейным методом.

Арендатор не ведет деятельность, облагаемую НДС.

Дата подписания договора и дата передачи имущества 1 апреля 2018 г.

Классификация объекта учета аренды (в рассматриваемом случае - арендуемого оборудования) для целей бухгалтерского учета относится к сфере профессионального суждения бухгалтера.

Профессиональное суждение относительно рассматриваемого примера.

Договор относится к финансовой (неоперационной) долгосрочной аренде.

Возникающие объекты бухгалтерского учета подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета по правилам учета объектов финансовой аренды:

у арендатора - согласно пунктам 18, 19 СГС «Аренда»;
у арендодателя - согласно пунктам 22, 24 СГС «Аренда».

IV. 2. Отражение в бухгалтерском учете объектов учета финансовой (неоперационной) аренды арендатором (пользователем имущества)

1. Признание объектов учета финансовой (неоперационной) аренды

Признание объектов учета финансовой (неоперационной) аренды осуществляется на дату классификации объектов учета аренды.

Согласно пункту 18.1 СГС «Аренда» первоначальное признание объектов учета финансовой (неоперационной) аренды у пользователя (арендатора) в виде актива отражается в составе основных средств.

Указанный актив отражается арендатором (пользователем) в составе нефинансовых активов как самостоятельный объект бухгалтерского учета на соответствующем счете аналитического учета счета 0 101 00 000 «Основные средства».

Одновременно с признанием в бухгалтерском учете актива признаются обязательства арендатора (пользователя) перед арендатором (правообладателем) (далее - арендные обязательства пользователя (арендатора)).

1.1. Формирование стоимости объекта учета финансовой (неоперационной) аренды

Формирование стоимости объекта учета финансовой (неоперационной) аренды отражается арендатором (пользователем) на соответствующем счете аналитического учета счета 0 106 01 000 «Вложения в основные средства».

Согласно пункту 18.2. Стандарта «Аренда» оценка (стоимость) актива формируется в объеме арендных обязательств пользователя (арендатора) и затрат, непосредственно связанных с ведением переговоров по заключению договора аренды (договора безвозмездного пользования), включающих расходы по уплате агентских вознаграждений, юридических услуг и иные расходы, связанные исключительно с ведением переговоров, подготовкой и (или) заключением договора (в том числе собственные расходы субъекта учета на указанные цели) (далее - первоначальные прямые затраты по заключению договора).

Бухгалтерские записи по формированию стоимости объекта финансовой (неоперационной) аренды, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

а) в объеме арендных обязательств арендатора (пользователя) в оценке дисконтированной стоимости арендных платежей (при условии, что

дисконтированная стоимость арендных платежей меньше справедливой стоимости имущества, предоставляемого в пользование):

по дебету 0 106 21 310 «Увеличение вложений в основные средства – особо ценное движимое имущество учреждения»

0 106 31 310 «Увеличение вложений в основные средства – иное движимое имущество учреждения»

и кредиту 0 302 24 730 «Увеличение кредиторской задолженности по арендной плате за пользование имуществом»

В рассматриваемом примере - в сумме 860 240 руб.

б) в объеме затрат, непосредственно связанных с ведением переговоров по заключению договора аренды (пользования имуществом):

по дебету 0 106 21 310 «Увеличение вложений в основные средства – особо ценное движимое имущество учреждения»

0 106 31 310 «Увеличение вложений в основные средства – иное движимое имущество учреждения»

и кредиту 0 302 28 730 «Увеличение кредиторской задолженности по услугам, работам для целей капитальных вложений».

В рассматриваемом примере - в сумме 50 000 руб.

1.2. Признание в бухгалтерском учете объекта основных средств, полученного по договору финансовой (неоперационной) аренды

В объеме сформированных вложений в объект учета аренды (полученный объект имущества по финансовой (неоперационной) аренде) отражаются бухгалтерские записи по признанию объекта основных средств:

По дебету 0 101 24 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования – особо ценного движимого имущества учреждения»

0 101 34 310 «Увеличение стоимости машин и оборудования – иного движимого имущества учреждения»

и кредиту 0 106 21 411 «Уменьшение вложений в основные средства – особо ценное движимое имущество учреждения»

0 106 31 411 «Уменьшение вложений в основные средства – иное движимое имущество учреждения»

В рассматриваемом примере - в сумме 910 240 руб.

2. Принятие обязательств учреждением (получателем бюджетных средств за счет доведенных ему лимитов бюджетных обязательств, бюджетным (автономным) учреждением в пределах плановых назначений, предусмотренных планом финансово-хозяйственной деятельности)

По факту подписания договора аренды имущества в бухгалтерском учете арендатора (пользователя имущества) на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование расходов» подлежат отражению принятые обязательства (бюджетные обязательства).

Принимая во внимание долгосрочность договорных отношений, принятые арендные обязательства пользователя (арендатора), подлежащие исполнению в финансовых периодах, превышающих период утверждения плановых (сметных) назначений (лимитов бюджетных обязательств получателя бюджетных средств, расходных назначений плана финансово-хозяйственной деятельности бюджетного (автономного) учреждения), отражаются согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

а) получателем бюджетных средств:

по дебету 1 502 97 224 «Принимаемые обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода) по арендной плате за пользование имуществом»

- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурентных процедур,

1 501 93 224 «Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств на иные очередные (за пределами планового периода) по арендной плате за пользование имуществом»

- при принятии обязательств (бюджетных обязательств) по договорам (контрактам), заключенным без применения конкурентных процедур,

и кредиту 1 502 91 224 «Принятые обязательства иных очередных годов (за пределами планового периода) по арендной плате за пользование имуществом»;

б) бюджетным (автономным) учреждением:

по дебету 0 502 97 224 «Принимаемые обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода) по арендной плате за пользование имуществом»

- при принятии обязательств по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурентных процедур;

0 506 90 224 «Право на принятие обязательств иных очередных годов (за пределами планового периода) по арендной плате за пользование имуществом»

- при принятии учреждением обязательств по договорам (контрактам), заключенным без применения конкурентных процедур и кредиту 0 502 91 224 «Принятые обязательства иных очередных годов (за пределами планового периода) по арендной плате за пользование имуществом».

3. Признание денежного обязательства по арендным платежам финансовой (неоперационной) аренды

При наступлении обязанности арендатора (пользователя имущества) по уплате арендных платежей в соответствии с установленным договором аренды (пользования) графиком получения арендных платежей на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование расходов» отражается принятие денежных обязательств:

по дебету 1 502 11 224 «Принятые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»

и кредиту 1 502 12 224 «Принятые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом»

- в сумме платежа согласно условиям договора.

4. Признание процентных расходов по финансовой (неоперационной) аренде

Признание процентных расходов осуществляется ежемесячно по мере принятия денежного обязательства по арендным платежам согласно договору.

Процентные расходы, входящие в состав арендных платежей, рассчитанные с применением процентной ставки, заложенной в арендных платежах, отражаются в составе расходов текущего финансового года (пункт 18.4. СГС «Аренда»).

Одновременно с признанием процентных расходов, входящих в состав арендных платежей, признаются денежные обязательства (кредиторская задолженность) по арендным платежам арендатора (пользователя) (арендные обязательства пользователя (арендатора)).

Бухгалтерские записи по признанию процентных расходов, входящих в состав арендных платежей по финансовой (неоперационной) аренде, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

по дебету 0 401 20 234 «Расходы текущего финансового года по процентным расходам по финансовой аренде»

и кредиту 0 302 24 730 «Увеличение кредиторской задолженности по арендной плате за пользование имуществом»

- в сумме возникшего денежного обязательства.

Согласно рассматриваемому примеру ежемесячные процентные расходы начисляются:

- за первый год финансовой аренды - из расчета годовой суммы 86 024 руб. (86 026 руб./12мес. = 7 168,67 руб.);

- за второй год - из расчета годовой суммы 80 625,40 руб.;

- за третий - из расчета годовой суммы 74 688,98 руб.;

- и далее до полного погашения стоимости объекта учета финансовой аренды.

За весь период процентные платежи составят 539 760,00 руб.

Одновременно отражаются принятые обязательства на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 «Санкционирование».

5. Начисление амортизации по объекту основных средств - объекту учета финансовой (неоперационной) аренды

Объект учета финансовой (неоперационной) аренды, принятый к бухгалтерскому учету, амортизируется в течение срока полезного использования объекта учета аренды методом, применяемым для амортизации аналогичных объектов основных средств (пункт 19 СГС «Аренда»).

В случае когда срок пользования имуществом, предусмотренный договором, менее срока полезного использования объекта учета аренды, при этом у пользователя (арендатора) нет обоснованной уверенности в том, что объект учета аренды им будет приобретен, начисление амортизации (признание текущих расходов в сумме начисленной амортизации) принятого к бухгалтерскому учету объекта учета финансовой (неоперационной) аренды осуществляется ежемесячно в течение срока пользования имуществом, предусмотренного договором.

Бухгалтерские записи по амортизации основного средства - объекта учета финансовой аренды, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

по дебету 0 401 20 271 «Расходы на амортизацию ОС, НМА, прав пользования имуществом и неисключительных прав на РИД»

или соответствующие счета аналитического учета счета 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»

и кредиту 0 104 24 411 «Уменьшение за счет амортизации стоимости машин и оборудования - особо ценного движимого имущества учреждения»

0 104 34 411 «Уменьшение за счет амортизации стоимости машин и оборудования - иного движимого имущества учреждения»

В рассматриваемом примере -5 056,89 руб. (910 240 руб./15 лет/ 12 мес.). За год будет начислена амортизация в сумме 60 682, 67 руб.

б. Признание расходов по содержанию арендованного имущества

Расходы по содержанию объекта аренды (например, эксплуатационные расходы, расходы по техобслуживанию, текущему ремонту), производимые арендатором самостоятельно в соответствии с заключенными им договорами (контрактами), отражаются в общеустановленном порядке (на основании соответствующих документов, подтверждающих произведенные объемы работ, потребленные услуги).

В соответствии с пунктом 18.5. СГС «Аренда» расходы по условным арендным платежам признаются в составе расходов текущего финансового периода в составе расходов по арендным платежам, обособляемых на соответствующих счетах Рабочего плана счетов субъекта учета в тех отчетных периодах, в которых они возникают.

**IV. 3. Отражение в бухгалтерском учете объектов учета
финансовой (неоперационной) аренды
арендодателем (правообладателем) имущества**

Законодательством Российской Федерации предусмотрено, что государственные (муниципальные) казенные, бюджетные и автономные учреждения, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, владеют, пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества и, если иное не установлено законом, распоряжаются этим имуществом с согласия собственника этого имущества.

При этом учреждения вправе осуществлять приносящую доходы деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах.

Учитывая изложенное, заключение казенными, бюджетными и автономными учреждениями договоров пользования имуществом (договоров аренды), квалифицируемых как финансовая (неоперационная) аренда, возможно при соблюдении ограничений в отношении прав учреждений по распоряжению государственным (муниципальным) имуществом.

Согласно статье 298 Гражданского кодекса Российской Федерации: казенное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества;

бюджетное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, бюджетное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом;

автономное учреждение без согласия собственника не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним собственником или приобретенными автономным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, автономное учреждение вправе распоряжаться самостоятельно, если иное не установлено законом.

При отражении операций с недвижимостью необходимо также учитывать требования законодательства Российской Федерации об обязательной государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней, права собственности и других вещных прав на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение. В частности, государственной регистрации подлежат право постоянного пользования, ипотека, право пожизненного наследуемого владения, сервитуты, а также иные права в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Согласно статьям 214, 215 Гражданского кодекса Российской Федерации от имени Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, муниципальных образований права собственника осуществляют уполномоченные органы власти (органы местного самоуправления).

Учитывая изложенное, рассмотрим пример заключения договора аренды с правом выкупа здания органом, осуществляющим полномочия собственника в отношении государственной (муниципальной) казны.

Согласно пункту 9 СГС «Аренда» объекты бухгалтерского учета, возникающие при передаче государственного (муниципального) имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, органом, уполномоченным на управление таким имуществом, классифицируются для целей настоящего Стандарта в качестве объектов учета аренды.

Вместе с этим, закрепление государственного (муниципального) имущества на праве оперативного управления за субъектами учета с целью выполнения ими возложенных на них полномочий (функций) не классифицируются в качестве объектов учета аренды. В связи с чем к операциям по передаче (принятию) имущества между органами власти и (или) учреждениями, осуществляемым в рамках управления собственностью публичного правового образования, СГС «Аренда» не применяется.

Указанные операции отражаются в бухгалтерском (бюджетном) учете в соответствии с порядком, предусмотренным Инструкциями № 157н и № 162н и Инструкциями № 174н и № 183.

1. Передача имущества в пользование по финансовой (неоперационной) аренде

Согласно пункту 22 СГС «Аренда» передача объекта учета финансовой (неоперационной) аренды арендатору (пользователю) отражается арендодателем (правообладателем) на дату классификации объектов учета аренды как выбытие объекта нефинансового актива, с одновременным отражением на балансовых счетах расчетов по доходам от собственности Рабочего плана счетов субъекта учета дебиторской задолженности по арендным обязательствам пользователя (арендатора) в корреспонденции с балансовыми счетами учета предстоящих доходов от предоставления права пользования активом.

При передаче в пользование части учитываемого объекта нефинансового актива, субъектом учета осуществляется обособление такой части нефинансового актива как самостоятельного объекта учета - объекта распоряжения (разукомплектация).

Бухгалтерские записи, отражаемые при передаче в пользование объекта учета финансовой (неоперационной) аренды:

по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета

1 104 50 000 «Амортизация имущества, составляющего казну»

и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов

1 108 51 000 «Недвижимое имущество, составляющее казну»;

1 108 52 000 «Движимое имущество, составляющее казну»

в сумме накопленной амортизации на передаваемый объект (при наличии);

одновременно отражается выбытие объекта учета финансовой (неоперационной) аренды:

по дебету 1 401 10 172 «Доходы от операций с активами»

и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов

1 108 51 000 «Недвижимое имущество, составляющее казну»;

1 108 52 000 «Движимое имущество, составляющее казну»

в сумме стоимости передаваемого объекта (остаточной при начислении до передачи амортизации).

Дополнительно с отражением на балансовых счетах операций по передаче объекта нефинансового актива (его части) арендатору (иному пользователю имущества) арендодателем (правообладателем) на соответствующих забалансовых счетах отражается информация о балансовой стоимостной величине объектов учета финансовой (неоперационной) аренды, переданных в пользование (до их выкупа (распоряжением) новым правообладателем):

увеличение 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»;

увеличение 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование».

По завершении договора финансовой аренды (пользования имуществом) на соответствующих счетах забалансового учета отражается информация о переходе права распоряжения (права собственности) арендатору (новому правообладателю):

уменьшение 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»;

уменьшение 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование».

2. Предстоящие доходы от предоставления права пользования активом по финансовой (неоперационной) аренде

Согласно пункту 22 СГС «Аренда» на дату классификации объекта аренды (при передаче объекта учета финансовой (неоперационной) аренды арендатору (пользователю) арендодателем (правообладателем) признаются в бухгалтерском учете следующие объекты учета аренды:

дебиторская задолженность арендатора (расчеты по доходам от собственности) в сумме обязательств арендатора (пользователя) по дисконтированной стоимости арендных платежей;

предстоящие доходы от предоставления права пользования активом (доходы будущих периодов, ожидаемые от исполнения арендодателем обязанности предоставления в пользование имущества) в сумме дисконтированной стоимости арендных платежей.

Бухгалтерские записи, отражаемые по признанию предстоящих доходов от предоставления права пользования активом в сумме дисконтированной стоимости арендных платежей:

а) администратором доходов бюджета:

по дебету 1 205 22 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды»

и кредиту 1 401 40 122 «Доходы будущих периодов от финансовой аренды»

В рассматриваемом примере - в сумме 860 240 руб.

б) бюджетным (автономным) учреждением:

по дебету 2 205 22 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды»

и кредиту 2 401 40 122 «Доходы будущих периодов от финансовой аренды».

В сумме дисконтированной стоимости арендных платежей.

При планировании (прогнозировании) доходных поступлений от финансовой (неоперационной) аренды (от поступления арендных платежей по финансовой аренде), на соответствующих счетах аналитического учета

счета 0 500 00 000 «Санкционирование расходов» отражаются бухгалтерские записи по аналогии с порядком, предусмотренным для операционной аренды (пункт 3 раздела III.2. настоящих Методических рекомендаций).

3. Признание процентных доходов по финансовой (неоперационной) аренде

Признание процентных доходов осуществляется ежемесячно по мере возникновения у арендатора (пользователя) денежного обязательства по арендным платежам согласно договору.

Процентные доходы, входящие в состав арендных платежей, рассчитанные с применением процентной ставки, заложенной в арендных платежах, отражаются в составе доходов текущего финансового года (пункт 23 СГС «Аренда»).

Бухгалтерские записи по признанию процентных доходов, входящих в состав арендных платежей по финансовой (неоперационной) аренде, отражаемые согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833):

по дебету 0 205 22 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды»

и кредиту 0 401 10 122 «Доходы от финансовой аренды».

В рассматриваемом примере ежемесячные процентные доходы начисляются:

- за первый год финансовой аренды - из расчета годовой суммы 86 024 руб. ($86\,026 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 7\,168,67 \text{ руб.}$);

- за второй год - из расчета годовой суммы 80 625,40 руб.;

- за третий - из расчета годовой суммы 74 688,98 руб.

- и далее до полного погашения стоимости объекта учета финансовой аренды.

За весь период процентные платежи составят 539 760,00 руб.

4. Признание доходов текущего финансового года от предоставления права пользования активом по операционной аренде

Согласно абзацу третьему пункта 23 СГС «Аренда» признание доходов от предоставления права пользования активом по финансовой (неоперационной) аренде доходами текущего финансового года осуществляется равномерно (ежемесячно) на протяжении срока договора (пользования объектом аренды до его выкупа).

При признании доходов по финансовой аренде (доходов от предоставления права пользования активом) доходами текущего финансового года уменьшаются ранее признанные доходы будущих периодов от финансовой аренды (права пользования активом).

Бухгалтерские записи по признанию доходов по финансовой аренде (права пользования активом) доходами текущего финансового года (в рассматриваемом примере - в сумме арендного ежемесячного платежа - 11 800 руб., в том числе НДС - 1 800 руб.) отражаются:

по дебету 0 401 40 122 «Доходы будущих периодов от финансовой аренды»

и кредиту 0 401 10 122 «Доходы от финансовой аренды».

5. Признание доходов по условным арендным платежам (доходов от возмещения затрат на содержание переданного в пользование имущества)

Существенным условием предоставления имущества во владение и (или) пользование иному правообладателю - арендатору (пользователю) при финансовой (операционной) аренде является передача арендатору (пользователю) всех обязательств по содержанию объекта, в том числе и расходы по его капитальному ремонту (реконструкции, реставрации, иных аналогичных расходов).

В связи с этим передача арендодателем (правообладателем) расходов на содержание переданного объекта имущества, как правило, не осуществляется.

Вместе с тем, в случае, когда указанное возмещение имеет место согласно абзацу третьему пункта 23 СГС «Аренда» в бухгалтерском учете предусмотрено отражение операций в порядке, предусмотренном для аналогичного возмещения затрат по операционной аренде (пункт 5 раздела III.2. настоящих Методических рекомендаций).

Признание расходов по содержанию переданного по финансовой (неоперационной) аренде имущества, возмещаемых арендатором (пользователем имущества), отражаются в порядке, предусмотренном для аналогичного возмещения по операционной аренде (пункт 6 раздела III.2. настоящих Методических рекомендаций).

6. Отражение досрочного прекращения договорных отношений, по которым отражены объекты учета финансовой (неоперационной) аренды

Абзацем пятым пункта 23 СГС «Аренда» предусмотрен порядок отражения арендодателем (правообладателем) в бухгалтерском учете изменений величин объектов учета аренды при досрочном расторжении финансовой (неоперационной) аренды (договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования, в соответствии с которым были приняты объекты учета финансовой (неоперационной) аренды).

Остаток предстоящих доходов от финансовой (неоперационной) аренды сторнируется в уменьшение дебиторской задолженности по арендным обязательствам арендатора (пользователя).

При этом убыток (доход) на счетах учета финансового результата Рабочего плана счетов субъекта учета не отражается.

В бухгалтерском учете при досрочном прекращении операционной аренды согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833) подлежат отражению следующие бухгалтерские записи в сумме остатка предстоящих доходов от финансовой (неоперационной) аренды:

методом «Красное сторно»

по дебету 0 205 22 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды»

и кредиту 0 401 40 122 «Доходы будущих периодов от финансовой аренды».

По завершении договора финансовой аренды (пользования имуществом) на соответствующих счетах забалансового учета отражается информация о переходе права распоряжения (права собственности) арендатору (новому правообладателю):

уменьшение 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»;

уменьшение 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование».

В случае передачи объекта учета финансовой аренды при досрочном расторжении арендодателю (правообладателю) без осуществления выкупа арендодатель отражает на балансовых счетах учета основных средств, амортизации данные о переданном ему объекте.

Обращаем внимание, что согласно положениям пункта 81 раздела VIII «Основные требования к инвентаризации активов и обязательств» СГС «Концептуальные основы» в случае передачи (возврата) комплекса объектов учета (имущественного комплекса) в аренду, управление, безвозмездное пользование, хранение, а также при выкупе, продаже комплекса объектов учета (имущественного комплекса) в обязательном порядке проводится инвентаризация указанного имущества.

Проведение такой инвентаризации следует осуществлять комиссией стороны, принимающей имущество, с участием представителей стороны передающей. Все выявленные изменения конструктивных составных частей имущественного комплекса, произведенные пользователем (арендатором) имущества за время его использования, в том числе неотделимые улучшения подлежат отражению в инвентаризационных документах.