

**Аренда и безвозмездное
пользование:
новые правила учета
для организаций госсектора**

Нормативные акты, регламентирующие с 2018г. учет аренды организациями госсектора

- **Стандарт "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора"**, утв. приказом Минфина России от 31.12.2016 №256н
- **Стандарт «Аренда»**, утв. приказом Минфина России от 31.12.2016 №258н
- **Приказ Минфина России от 31.03.2018 № 64н** "О внесении изменений в приложения N 1 и N 2 к приказу Минфина России от 01.12.2010 г. N 157н "Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти, ... государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению" (зарегистрирован в Минюсте 26.04.2018 N 50910, опубликован 27.04.2018)
- **Приказ Минфина России от 31.03.2018 № 65н** "О внесении изменений в приложения к приказу Минфина России от 06.12.2010 г. N 162н "Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению" (зарегистрирован 26.04.2018 N 50911, опубликован 27.04.2018)
- **Приказ Минфина России от 31.03.2018 № 66н** "О внесении изменений в приложения к приказу Минфина России от 16.12.2010 г. N 174н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению" (зарегистрирован в Минюсте России 26.04.2018 N 50908, опубликован 27.04.2018)
- **Приказ Минфина России от 31.03.2018 № 67н** "О внесении изменений в приложения к приказу Минфина России от 23.12.2010 г. N 183н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению" (зарегистрирован в Минюсте 27.04.2018 N 50923, опубликован 28.04.2018)
- **Письмо Минфина РФ** от 13.12.2017 N 02-07-07/83464 «Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда»
- **Письмо Минфина РФ** от 13.12.2017 N 02-07-07/83463 «Методические указания по переходным положениям СГС «Аренда» при первом применении»

Операции, подлежащие учету в соответствии с СГС «Аренда»

Стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора **«Аренда»**, утвержденный приказом Минфина России от 31.12.2016 №258н (Стандарт N 258н), **применяется**

- при ведении бухгалтерского учета с **01.01.2018г.**,
- при формировании (раскрытия) показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, **начиная с отчетности 2018 года**

Операции, подлежащие учету в соответствии с СГС «Аренда» (п. 9-10 СГС «Аренда»)

Получение / передача имущества во временное владение и пользование или **во временное пользование по договору аренды**

Получение или передача государственного (муниципального) имущества **в безвозмездное пользование**

Передача государственного (муниципального) имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, органом, уполномоченным на управление имуществом

В каких случаях СГС «Аренда» не применяется

Операции, к
которым
Стандарт
«Аренда» не
применяется

Закрепление государственного (муниципального) имущества **на праве оперативного управления** за субъектами учета **для выполнения возложенных на них полномочий (функций)** (п. 10 СГС «Аренда»)

Передача во временное пользование материальных носителей, в которых выражены **результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации**, относящихся к **НМА** (п. 4 СГС «Аренда»)

Передача имущества специализированными учреждениями, осуществляющими содержание государственного (муниципального) имущества, **иным учреждениям** для выполнения возложенных на них функций, **без возложения на пользователя обязанности по содержанию имущества**

Передача во временное владение и пользование или во временное пользование материальных ценностей, относящихся для целей бухучета к **биологическим активам** (п. 4 СГС «Аренда»)

Предоставление **участков недр** в целях геологического изучения недр, разведки или добычи полезных ископаемых (п. 4 СГС «Аренда»)

**Классификация видов аренды
для целей
применения Стандарта**

Виды аренды и ее признаки (выполняются вместе или по отдельности).
Приоритет отводится финансовой аренде (п. 12 СГС «Аренда»)

Операционная (п. 12)

Срок пользования имуществом меньше и не сопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого объекта

Арендатор должен вернуть объект по истечении срока действия договора аренды

На дату классификации общая сумма арендной платы и всех платежей, необходимых для выкупа имущества, ниже и не сопоставима с его справедливой стоимостью

Неоперационная (финансовая) (п. 13)

Срок пользования объектом сопоставим с оставшимся сроком его полезного использования

Сумма всех арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью объекта

Предусматривается передача права собственности на объект при внесении выкупной цены

Передаваемое имущество не может быть заменено другим без дополнительных финансовых расходов

Приоритетное право арендатора на продление договора аренды с прежним уровнем платежей

Убытки (прибыль) от изменений справедливой стоимости относятся на пользователя имущества

При классификации приоритет отводится финансовой аренде (п. 12 Стандарта).

Принципиальные особенности учета операций при операционной и финансовой аренде

| Вид аренды | Учет объекта аренды у арендодателя | Учет объекта аренды у арендатора |
|------------------------------------|--|---|
| Операционная аренда | В составе основных средств . Амортизация начисляется в общем порядке (п. 24 Стандарта) | Самостоятельный объект учета в составе нефинансовых активов - право пользования активом (п. 20 Стандарта) |
| Финансовая (неоперационная) аренда | Арендодатель передает все полезные свойства объекта арендатору. В будущем арендодатель не сможет использовать полезный потенциал объекта, получать выгоды от его использования - объект не соответствует понятию «актив». Поэтому арендодатель списывает объект с баланса (п. 22 Стандарта) | Полезные свойства объекта по договору переходят к арендатору, поэтому имущество должно быть отражено арендатором в составе основных средств (п. 18 Стандарта). Амортизация начисляется в течение срока полезного использования объекта методом, применяемым для аналогичных объектов основных средств (п. 19 Стандарта). |



Необходимость отражения арендатором и арендодателем объектов учета финансовой аренды на балансовых счетах возникает **вне зависимости от условий определения балансодержателя** объекта, установленных по соглашению сторон в договоре лизинга (п. 5 СГС «Аренда»)



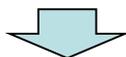
Гражданский кодекс РФ.

Статья 610. Срок договора аренды

1. Договор аренды заключается на срок, определенный договором.
2. Если срок аренды в договоре **не определен**, договор аренды считается заключенным **на неопределенный срок**.

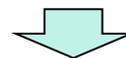
В этом случае каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества за три месяца. Договором может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора заключенного на неопределенный срок.

Операционная



Договор безвозмездного пользования на **неопределенный срок** (т.е. в договоре срок не указан) с возложением на арендатора расходов по содержанию имущества

Неоперационная (финансовая)



Договор **бессрочного** безвозмездного пользования (бессрочность прямо указана в договоре) с возложением на арендатора расходов по содержанию имущества



Важные условия договора для отнесения аренды к операционной

Важные условия договора для отнесения аренды к операционной:

- **исключить признаки, содержащиеся в п. 13 Стандарта "Аренда"**. В частности, не упоминать в договоре
 - приоритетное право арендатора на продление договора аренды на дополнительный срок при сохранении прежнего уровня арендной платы
 - предоставление арендодателем рассрочки по оплате предусмотренных договором платежей
- **установить не только срок аренды, но и указать предполагаемый оставшийся срок полезного использования объекта ОС**. Это позволит подтвердить, что срок аренды меньше и несопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества
- **предусмотреть обязанность арендатора вернуть объект аренды по окончании периода действия договора в состоянии, позволяющем арендодателю использовать данное имущество в дальнейшем (раздел II.1 Метод. рекомендаций)**
- **подтвердить, что общая сумма арендной платы ниже и несопоставима со справедливой стоимостью передаваемого в пользование имущества на дату классификации объектов учета аренды**. Целесообразно включить информацию о справедливой стоимости в договор о передаче имущества (в том числе, договор с коммерческой организацией или физическим лицом)



Обоснование классификации отношений по договору безвозмездного пользования

Если срок аренды в договоре не определен, то для целей бухгалтерского учета следует руководствоваться **принципом допущения непрерывности деятельности**, который означает, что субъект учета (субъект отчетности) будет продолжать свою деятельность, выполнять свои полномочия (функции) и обязательства **не менее четырех лет** начиная с года, за который была сформирована последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность, и у его собственника (учредителя) отсутствуют намерения и (или) необходимость ликвидировать субъект учета (субъект отчетности) или прекратить его деятельность в обозримом будущем (п. 77 *Федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»*, утв. Приказом Минфина РФ от 31.12.2016 № 256н). Учитывая изложенное, в целях признания автономным учреждением **объектов учета аренды, полученных (переданных) по договорам, заключенным на неопределенный срок, следует руководствоваться сроком, сопоставимым с обозримым будущим.**

Письмо Минфина РФ от 08.05.2018 № 02-07-10/31144

Если обоснованиями бюджетных ассигнований **предусмотрены расходы на содержание ссудополучателем принятого имущества** (нежилых помещений) по договору безвозмездного пользования, заключенному **на неопределенный срок**, в целях обеспечения выполняемых им функций на весь период бюджетного цикла, то для целей бюджетного учета полученное **право пользования имуществом (нежилым помещением) признается активом.**

Этот актив следует классифицировать как объект учета операционной аренды, полагаясь на принцип допущения непрерывности деятельности субъекта учета, принимая во внимание период бюджетного цикла и рыночную стоимость арендных платежей по аналогичным объектам.

Письмо Минфина РФ от 07.03.2018 № 02-07-10/14794

Классификация отношений по договору безвозмездного пользования

Согласно Метод.рекомендациям Минфина, при заключении договора **безвозмездного бессрочного пользования** возникают отношения по **неоперационной (финансовой) аренде**.

Вместе с тем **договор безвозмездного пользования, заключенный на неопределенный срок, следует квалифицировать в качестве операционной аренды:**

1. Договор безвозмездного пользования, заключенный на неопределенный срок, может быть расторгнут в одностороннем порядке (ст. 698 ГК РФ).
2. Бюджетные ассигнования, как правило, планируются на 3 года. На этот же срок планируются расходы на предоставление субсидии на выполнение задания для бюджетных и автономных учреждений.
3. Средства на содержание полученного в пользование имущества на текущий год и плановый период предусмотрены в Бюджетной смете или Платежном документе ссудополучателя.
4. Согласно п. 77 Стандарта "Концептуальные основы" при ведении учета и составлении отчетности учреждения исходят из допущения непрерывности деятельности в обозримом будущем, т.е. предположения о ведении деятельности не менее 4-х лет после составления годового отчета.
5. Учитывая цикл бюджетного планирования и обозримое будущее, срок действия договора бессрочного безвозмездного пользования в целях применения стандарта "Аренда" можно признать равным 3 годам. Если этот срок меньше и несопоставим с оставшимся сроком полезного использования объекта, договор может быть квалифицирован в качестве операционной аренды.

При квалификации договора безвозмездного пользования на неопределенный срок, как операционной аренды, в учетной политике необходимо указать:



1. Порядок оценки полученного «Права пользования имуществом» (например, по рыночной цене арендных платежей за аренду аналогичных объектов за 3 года).
2. Порядок последующего признания права пользования (например, в первый рабочий день по истечении 3-х лет, если условия ведения деятельности не изменились).

Классификация и оценка объектов учета осуществляется на наиболее раннюю из следующих дат:

- **дата подписания договора** аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования

или

- **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 фактической передачи имущества в аренду, а также дата регистрации договора аренды в целях применения Стандарта "Аренда" не имеет значения.

Профессиональное суждение о классификации видов аренды

Классификация объекта учета аренды для целей бухгалтерского учета относится к сфере профессионального суждения бухгалтера

(разд. II.1 Метод.рекомендаций Минфина от 13.12.2017 N 02-07-07/83464)

Информация о профессиональных суждениях, выработанных в процессе применения учетной политики и оказывающих существенное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности (например, профессиональные суждения о том, являются ли договоры соглашениями об аренде), **подлежит раскрытию в пояснительной записке к отчетности** (п. 37 *Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности"*, утв. приказом Минфина России от 31.12.2016 N 260н).

Требование о документальном оформлении факта принятия соответствующего суждения для его фиксации, нормами законодательства, регулирующими вопросы бухгалтерского учета в организациях госсектора, **не установлено**. Однако **наличие документально оформленного профессионального суждения на практике позволит облегчить сбор и передачу информации в целях формирования отчетности.**

Поскольку унифицированного бланка профессионального суждения нормы действующего законодательства РФ не содержат, данный **документ может быть составлен в произвольной форме.**

Классификация объекта учета аренды как профессиональное суждение бухгалтера

Ситуация 1.

Оборудование по договору взято в аренду учреждением на 20 лет.

Оставшийся срок полезного использования объекта - 20 лет.

Согласно договору арендатор должен уплатить арендные платежи в сумме 4,9 млн.руб. и получает право выкупа объекта.

На рынке данное оборудование можно купить ориентировочно за 5 млн. руб.

Профессиональное суждение:

Аренда относится к финансовой (неоперационной), поскольку выполняется несколько условий пункта 13 Стандарта «Аренда»:

- срок аренды сопоставим с оставшимся сроком использования;
- общая сумма арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью объекта;
- предусматривается передача права собственности на объект.

Классификация объекта учета аренды как профессиональное суждение бухгалтера

Ситуация 2.

Оборудование по договору взято в аренду учреждением на 2 года (с 10.02.2018 по 09.02.2020). Оставшийся срок полезного использования объекта - 10 лет.

Дата подписания договора и дата передачи имущества - 10 февраля 2018 года.

Ежемесячный платеж за пользование оборудованием - 11 800 руб., включая НДС. Общая сумма договора составляет 283 200 руб. (24 месяца x 11 800 руб.), в т.ч. НДС.

Распределение обязанностей по содержанию оборудования согласно условиям договора:

- арендатор (учреждение) - расходные материалы, техническое обслуживание, текущий ремонт, иные аналогичные расходы;
- арендодатель – расходы на капитальный ремонт.

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

Профессиональное суждение: поскольку не выполняются условия пункта 13 Стандарта «Аренда», договор относится к операционной аренде.

При изменении условий договора аренды или безвозмездного пользования, на дату заключения соглашения с учетом новых условий производится реклассификация объектов учета аренды.

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

Датой реклассификации является дата заключения соглашения об изменении условий договора (п. II.2 Методических рекомендаций Минфина N 02-07-07/83464).

Реклассификация предполагает отражение двух групп операций:

- 1) прекращение учета ранее учтенных объектов операционной или финансовой аренды.** Порядок отражения в учете указанных операций аналогичен порядку отражения досрочного прекращения договора;
- 2) принятие к учету объектов операционной или финансовой аренды.** Порядок отражения в учете указанных операций аналогичен порядку принятия к учету объектов операционной или финансовой аренды при заключении договора.

Если при изменении срока договора реклассификация объектов учета аренды не требуется, то производится пересчет отдельных учетных показателей на оставшийся срок полезного использования объектов учета аренды.

Операционная аренда



***Отражение
операционной аренды
в учете
арендодателя***

Признание объектов операционной аренды в учете арендодателя

| Объект учета | Расчеты, доходы (расходы) | Учет <u>до 01.01.2018</u> |
|--|--|--|
| Операционная аренда | | |
| <p>Передача объекта аренды отражается как внутреннее перемещение, без отражения его выбытия</p> | <p>Расчеты по доходам от собственности отражаются в сумме дебиторской задолженности по арендным обязательствам.</p> <p>Предстоящие доходы от предоставления права пользования признаются в сумме арендных платежей за весь срок пользования объектом учета аренды (п. 24 Стандарта).</p> | <p>Передача объекта отражается на балансовых счетах как внутреннее перемещение с одновременным отражением на забалансовом счете 25 по его балансовой стоимости (п. 33, п. 381 Инструкции N157н, <i>ред. до Приказа Минфина от 31.03.2018 N 64н</i>).</p> |
| <p>Начисление амортизации осуществляется с отражением расходов текущего финансового периода обособленно на соответствующих счетах (п. 24 Стандарта)</p> | <p><u>Доходы от предоставления права пользования и доходы по условным арендным платежам</u> признаются в составе доходов текущего финансового периода как доходы от собственности.</p> <p>При досрочном прекращении договора остаток предстоящих доходов от предоставления права пользования активом сторнируется в уменьшении дебиторской задолженности по арендным обязательствам.</p> <p>Убыток (доход) на счетах учета фин.результата НЕ отражается (п. 25).</p> | <p>Доходы начисляются в момент возникновения требований к арендатору на основании договора (п. 197 Инструкции N157)</p> |

В бухгалтерском учете арендатора отражаются четыре группы операций:

1. Отражение информации об объекте, переданном в аренду

- 1) внутреннее перемещение передаваемого в аренду объекта (в сумме балансовой стоимости) на дату классификации аренды;
- 2) отражение информации о переданном в пользование объекте в забалансовом учете и инвентарной карточке.

2. Признание доходов от аренды

- 1) признание ожидаемого дохода от арендных платежей и обязательств арендатора за весь срок пользования имуществом - на дату заключения договора;
- 2) признание дохода и обязательств арендатора по условным арендным платежам – ежемесячно в сумме фактических расходов по содержанию объекта, подлежащих возмещению арендатором;
- 3) отражение прогнозных доходов на счетах санкционирования.

3. Признание текущих расходов:

- 1) признание текущих расходов в размере амортизации объекта аренды;
- 2) признание условных расходов по содержанию объекта аренды – ежемесячно, в размере фактических расходов, подлежащих возмещению арендатором;
- 3) санкционирование обязательств по расходам на содержание имущества.

4. Факт прекращения договора аренды

- 1) внутреннее перемещение объекта на балансовых счетах;
- 2) отражение информации о возвращенном из операционной аренды объекте в забалансовом учете и инвентарной карточке.

Счета для учета операционной аренды у арендодателя

| Операция | Счет бухучета |
|--|--|
| Внутреннее перемещение передаваемого в аренду объекта (в сумме балансовой стоимости) | Счета аналитического учета счета 0 101 00 310 «Основные средства» |
| Расчеты по арендным платежам с пользователем имущества | Счета аналитического учета счета 0 205 21 000 "Расчеты с плательщиками доходов от собственности" |
| Ожидаемый доход от арендных платежей, рассчитанный за весь срок пользования имуществом, предусмотренный на дату заключения договора | Соответствующий счет аналитического учета счета 0 401 40 121 "Доходы будущих периодов" <i>Для налогообложения прибыли доходы не учитываются</i> |
| Доходы (расчеты) по условным арендным платежам , возникающие на дату определения их величины (как правило, ежемесячно) | Соответствующие счета аналитического учета <ul style="list-style-type: none">▪ 0 205 35 135 "Расчеты по доходам по условным арендным платежам"▪ 0 401 10 135 "Доходы текущего финансового года по условным арендным платежам" |
| Информация о переданных в пользование объектах | Соответствующие забалансовые счета <ul style="list-style-type: none">▪ 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)»▪ 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование» |

Если в операционную аренду сдается **часть объекта**, внутреннее перемещение **на счете 101 не производится**. Стоимость переданной в операционную аренду части объекта для отражения на забалансовых счетах и в инвентарной карточке рассчитывается согласно учетной политике исходя из общей стоимости и площади объекта, а также площади переданного в пользование помещения.

Учреждение передало в аренду на 20 месяцев (с 01.03.2018 по 31.12.2019) оборудование балансовой стоимостью 350 000 руб.

Оставшийся срок полезного использования объекта составляет 10 лет.

Сумма ежемесячной амортизации (линейный метод) - 6 250 руб.

Дата подписания договора и дата передачи имущества - 01.03.2018 года.

Ежемесячный платеж за пользование оборудованием - 11 800 руб., включая НДС.

Доходы от аренды признаются арендодателем равномерно, ежемесячно, в течение срока действия договора аренды.

Общая сумма договора составляет 236 000 руб. (11 800 руб. x 20 мес.), в т.ч. НДС.

Согласно условиям договора арендатор ежемесячно возмещает арендодателю эксплуатационные расходы согласно предъявленным подтверждающим документам (счетам, счетам-фактурам). *Сумма данных расходов за март составила 3 540 руб.*

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

ПРИМЕР**Отражение информации об объекте аренды
в учете арендодателя**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|--|---------|
| Внутреннее перемещение передаваемого в аренду оборудования (в сумме балансовой стоимости) | 0 101 34 310 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения" 0 101 24 310 «Машины и оборудование - особо ценное движимое имущество учреждения" | 0 101 34 310 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения" 0 101 24 310 «Машины и оборудование - особо ценное движимое имущество учреждения" | 350 000 |
| Отражение информации о переданном в пользование объекте в забалансовом учете | Увеличение счета 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)" | | 350 000 |

В **Инвентарной карточке** (ф. 0504031) отражается запись о передаче объекта в пользование иному юридическому лицу.

Ответственным за сохранность переданного имущества указывается **руководитель юридического лица, принявшего объект в пользование**

Забалансовый учет объектов, переданных в операционную аренду

Приказ Минфина России от 01.12.2010 N 157н (ред. от 31.03.2018)
"Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета...»

Счет 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)"

381. Счет предназначен для **учета объектов операционной аренды**, в части предоставленных прав пользования имуществом, переданным учреждением (органом исполнительной власти, осуществляющим полномочия собственника государственного (муниципального) имущества) **в возмездное пользование** (по договору аренды), в целях обеспечения надлежащего контроля за его сохранностью, целевым использованием и движением.

Принятие к учету объектов имущества осуществляется **на основании** первичного учетного документа (**Акта приема-передачи**) по стоимости, указанной в Акте.

Выбытие объектов имущества с забалансового учета производится **на основании Акта по стоимости, по которой объекты были ранее приняты к забалансовому учету.**

382. **Аналитический учет** по счету ведется в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей в разрезе арендаторов (пользователей) имущества, мест его нахождения, по видам имущества в структуре групп, предусмотренных пунктом 37 настоящей Инструкции, его количеству и стоимости.

ПРИМЕР**Отражение доходов от операционной аренды
в учете арендодателя**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|---|---|----------------|
| Признаны предстоящие доходы от предоставления права пользования активом (в сумме арендных платежей <u>за весь срок действия договора</u>) <i>11 800 руб. x 20 мес. = 236 000 руб.</i> | 0 205 21 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операционной аренды" | 0 401 40 121 "Доходы будущих периодов от операционной аренды" | <i>236 000</i> |

ПРИМЕР**Отражение доходов от операционной аренды
в учете арендодателя**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|--|---|---|--------|
| Признаны доходы текущего финансового года от предоставления права пользования активом по операционной аренде: <ul style="list-style-type: none">ежемесячно равномерно (в сумме арендного платежа)или в соответствии с графиком арендных платежей <i>Доход за месяц = 11 800 руб.</i> | 0 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды» | 0 401 10 121 «Доходы от операционной аренды» | 11 800 |
| Учтены текущие обязательства арендатора <ul style="list-style-type: none">ежемесячно равномерно (в сумме арендного платежа)или в соответствии с графиком арендных платежей | 0 304 06 224 «Расчеты по арендной плате» | 0 205 21 660 «Уменьшение дебиторской задолженности по доходам от операционной аренды» | 11 800 |
| Начислен НДС по доходам от операционной аренды <i>НДС_{нач.за месяц} = 11 800 × 0,18 / 1,18 = 1 800 руб.</i> | 0 401 10 121 «Доходы от операционной аренды» | 0 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС» | 1 800 |

ПРИМЕР**Отражение прогнозируемых доходов
на счетах санкционирования**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|--|---|
| Отражены плановые (прогнозные) назначения по доходам от операционной аренды на счетах санкционирования | | | |
| а) в объеме прогнозируемых доходов текущего финансового года - в сумме обязательств арендатора, подлежащих исполнению в текущем году (за 8 мес. - с 01.03.2018 по 31.12.2018) | 0 507 10 121 "Утвержденный объем финансового обеспечения на текущий финансовый год за счет доходов от операционной аренды" | 0 504 10 121 "Сметные назначения на текущий год по доходам от операционной аренды" | $11\ 800 \times 8 \text{ мес.} = 94\ 400$ |
| б) в объеме обязательств, подлежащих исполнению в году, следующим за текущим финансовым годом (за 12 мес. - с 01.01.2019 по 31.12.2019) | 0 507 20 121 "Утвержденный объем финансового обеспечения на первый год, следующий за текущим (на очередной финансовый год) за счет доходов от операционной аренды" | 0 504 20 121 "Сметные назначения на первый год, следующий за текущим за счет доходов от операционной аренды" | $11\ 800 \times 12 \text{ мес.} = 141\ 600$ |

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|--|---------------------|
| <p>Начисление амортизации объекта, переданного в аренду (ежемесячно)</p> | <p>0 109 00 271 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»</p> <p>0 401 20 271 «Расходы текущего финансового года»</p> | <p>0 104 00 410 «Амортизация»</p> | <p><i>6 250</i></p> |

Расходы по содержанию арендованного имущества и условные арендные платежи

Обязательство пользователя имущества (арендатора, получателя имущества) по содержанию имущества может быть исполнено:

- **посредством принятия им обязательств по расходам на содержание имущества** путем заключения договоров (контрактов), осуществления расходов самостоятельно;
- **посредством возмещения** пользователем имущества **расходов по содержанию имущества**, произведенных передающей стороной.

Выплаты (поступления) за пользование или содержание (возмещение затрат по содержанию) имущества, осуществляемые в соответствии с договором аренды или 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**.



Объекты обложения НДС:

- реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории Российской Федерации, в том числе на безвозмездной основе;

Статья 154. Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)

1. Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как **стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.**

При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

...Налоговая база **при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной оплаты**, частичной оплаты, включенной ранее в налоговую базу, определяется налогоплательщиком в порядке, установленном абзацем первым настоящего пункта.



В налоговую базу по НДС нужно включить **все платежи, связанные с арендой.**

Если арендодатель, помимо предоставления в пользование помещений, оказывает арендатору услуги по их обслуживанию или эксплуатации, то исчисление НДС и составление счетов-фактур должно производиться **применительно к каждому виду услуг.**



Ст.146 НК РФ
п.1, ст. 154

Операции по передаче в аренду и безвозмездное пользование, не облагаемые НДС

Статья 146. Объект налогообложения.

2. В целях настоящей главы **не признаются объектом налогообложения:**

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством ...;

4.1) выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из бюджета бюджетной системы РФ;

5) передача на безвозмездной основе, **оказание услуг по передаче в безвозмездное пользование объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;**

ПРИМЕР

**Отражение в учете арендодателя
возмещаемых расходов**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|--|--|---------------------|
| <p>Признаны расходы по содержанию переданного по операционной аренде имущества при условии дальнейшего предъявления арендатору для возмещения (при принятии соответствующих обязательств) - <i>Сумма расходов за март</i></p> <p><i>Одновременно отражается санкционирование принятых обязательств</i></p> | <p>0 109 00 000** «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»</p> | <p>0 302 00 000 «Обязательства» (в сумме денежных обязательств согласно документам-основаниям)</p> | <p>3 540</p> |
| | <p>0 401 20 000** «Расходы текущего финансового года»</p> | <p>0 105 00 000 "Материальные запасы" (в сумме материальных запасов, использованных (потребленных) при осуществлении расходов на содержание имущество (его эксплуатацию)</p> | |
| | <p>** по видам затрат (221, 223, 225, 226)</p> | <p>0 104 00 421 "Амортизация нематериальных активов" (в сумме амортизации нематериального актива (исключительного права на программный продукт, используемый при эксплуатации оборудования)</p> | |
| | <p>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)</p> | | |

ПРИМЕР**Отражение в учете арендодателя
доходов по условным арендным платежам**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|---|--------------|
| Признаны доходы по условным арендным платежам (доходы от возмещения затрат на содержание переданного в пользование имущества) - по факту предъявления арендатору документа, содержащего сумму возмещения (счета, акта, иного документа - основания). <i>- Сумма доходов за март</i> | 0 205 35 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам по условным арендным платежам» | 0 401 10 135 «Доходы по условным арендным платежам» | 3 540 |
| Начислен НДС по доходам от условных арендных платежей <i>НДС = 3 540 × 0,18 / 1,18 = 540 руб.</i> | 0 401 10 135 «Доходы по условным арендным платежам» | 0 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС» | 540 |

В Пояснительной записке к бухгалтерской отчетности следует отразить **общую сумму доходов по условным арендным платежам**, признанным в отчетном периоде (п. 32 Стандарта «Аренда»)

ПРИМЕР**Отражение в учете арендодателя
возврата объекта аренды**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|--|----------------|
| Возврат арендатором объекта операционной аренды - реклассификация (внутреннее перемещение) объекта | 0 101 34 310 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения" 0 101 24 310 «Машины и оборудование - особо ценное движимое имущество учреждения" | 0 101 34 310 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения" 0 101 24 310 «Машины и оборудование - особо ценное движимое имущество учреждения" | <i>350 000</i> |
| Отражение информации о возвращенном из операционной аренды объекте в забалансовом учете | | 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)" | <i>350 000</i> |

ПРИМЕР**Отражение арендодателем операций по досрочному расторжению договора аренды**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|--|---|---|---------------|
| <p><i>В случае досрочного расторжения договора операционной аренды скорректированы методом «красное сторно» начисленные ранее доходы будущих периодов от предоставления права пользования активом (в оставшейся сумме платежей) на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833).</i></p> <p><i>Пример: договор аренды расторгнут с 01.09.2019г.</i></p> <p><i>Сумма неполученных платежей за 4 месяца = 11 800 x 4 = 47 200 руб.</i></p> | <p>0 205 21 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от операционной аренды»</p> | <p>0 401 40 121 "Доходы будущих периодов от операционной аренды"</p> | <p>47 200</p> |

Одновременно – сторнировочные операции на счетах санкционирования

***Отражение
операционной аренды
в учете
арендатора***



Признание объектов операционной аренды в учете арендатора

| Объект учета | Расчеты, расходы (доходы) | Учет <u>до 01.01.2018</u> |
|---|---|--|
| Операционная аренда | | |
| <p>Объект учета в составе нефинансовых активов - право пользования активом - признается на дату классификации объектов учета аренды в сумме арендных платежей за весь срок пользования имуществом (п. 20 Стандарта).</p> | <p>Кредиторская задолженность по аренде в сумме арендных обязательств за весь срок пользования имуществом признается на дату классификации объектов учета аренды.</p> <p>Расходы по условным арендным платежам признаются расходами текущего финансового периода в составе расходов по арендным платежам (п. 20 Стандарта).</p> | <p>Актив учитывается на забалансовом счете 01 "Имущество, полученное в пользование" по стоимости, указанной передающей стороной (п. 333 <i>Инструкции N157н, ред. Приказа Минфина от 31.03.2018 N 64н</i>).</p> <p>Арендные платежи признаются по мере возникновения в составе расходов текущего финансового года.</p> <p>С 01.01.2018г. счет 01 предназначен для учета полученного в пользование имущества, <u>не являющегося объектом аренды</u></p> |
| <p>Амортизация права пользования активом начисляется в течение срока пользования методом, применяемым для амортизации объектов ОС, аналогичных полученному в пользование, ежемесячно в сумме арендных платежей, причитающихся к уплате (п. 21).</p> | | |
| <p>При досрочном прекращении договора остаточная стоимость права пользования активом сторнируется в уменьшение кредиторской задолженности по арендным обязательствам.</p> <p>При этом убыток (доход) на счетах финансового результата НЕ отражается (п. 21 Стандарта).</p> | | |

П. 85 Инструкции № 157н

Расчет годовой суммы амортизации производится учреждением, осуществляющим **учет используемого права пользования активами**, линейным способом, исходя из его балансовой стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

В течение финансового года начисление амортизации линейным способом осуществляется ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы.

Начисление амортизации по принятому к учету праву пользования активом осуществляется с месяца его принятия к учету равномерно (помесячно) в течении срока полезного использования объекта учета аренды.

В бухгалтерском учете арендатора отражаются три группы операций:

1. Первоначальное признание актива и обязательств на дату классификации аренды:

- 1) признание права пользования активом в сумме арендных платежей за весь срок пользования имуществом;
- 2) признание кредиторской задолженности перед арендодателем в сумме арендных платежей за весь срок пользования имуществом;
- 3) санкционирования расходов по арендным обязательствам.

2. Признание текущих расходов:

- 1) признание текущих расходов в сумме начисленной амортизации права пользования активом (ежемесячно в сумме арендных платежей, причитающихся к уплате);
- 2) признание расходов по содержанию арендованного имущества:
 - в качестве условных арендных платежей по факту предъявления арендодателем требования по возмещению, если расходы по содержанию имущества несет арендодатель, а арендатор их возмещает
 - расходы по содержанию арендованного имущества, которые несет непосредственно арендатор в соответствии с заключенными от своего имени договорами;
- 3) санкционирование денежных обязательств по перечислению арендных платежей при наступлении у арендатора обязанности их уплаты.

3. Факт прекращения договора аренды:

списание балансовой стоимости принятого на учет права пользования активом и суммы накопленной за период пользования объектом амортизации права пользования.

Счета для учета операционной аренды

| Операция | Балансовый счет |
|--|---|
| Право пользования имуществом | Счет 0 111 40 000 "Права пользования нефинансовыми активами" по соответствующему аналитическому коду вида синтетического счета объекта учета (п. 151.1 -151.4 Инструкция 157н): – 41 «Права пользования жилыми помещениями»; – 42 «Права пользования нежилыми помещениями (зданиями и сооружениями)»; – 44 «Права пользования машинами и оборудованием»; – 45 «Права пользования транспортными средствами»; – 46 «Права пользования инвентарем»; – 47 «Права пользования биологическими ресурсами»; – 48 «Права пользования прочими основными средствами». Аналитический учет ведется по объектам, полученным в пользование, и по арендодателям в разрезе договоров, мест нахождения полученного в пользование имущества, а также лиц, ответственных за сохранность таких объектов и (или) их использование по назначению. |
| Обязательства по уплате арендных платежей | Счет 0 302 24 730 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом» |
| Амортизация права пользования имуществом | Счет 0 104 40 000 "Амортизация права пользования имуществом" |
| Расходы (обязательства) по условным арендным платежам | Соответствующие счета аналитического учета счетов <ul style="list-style-type: none">▪ 0 302 20 730 «Расчеты по принятым обязательствам по работам и услугам»▪ 0 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг",▪ 0 401 20 000 "Расходы текущего финансового года" |

По договору учреждение взяло в аренду на 20 месяцев (с 01.03.2018 по 31.12.2019) оборудование балансовой стоимостью 350 000 руб.

Оставшийся срок полезного использования объекта составляет 10 лет.

Дата подписания договора и дата передачи имущества - 01.03.2018 г.

Ежемесячный платеж за пользование оборудованием - 11 800 руб., включая НДС.

Общая сумма договора составляет 236 000 руб. (11 800 руб. x 20 мес.), в т.ч. НДС.

Согласно условиям договора арендатор ежемесячно возмещает арендодателю эксплуатационные расходы на основании предъявленных подтверждающих документов (счетов, счетов-фактур). *Сумма данных расходов за март составила 3 540 руб.*

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

Собственные ежемесячные расходы арендатора на содержание оборудования:

- амортизация исключительного права на программный продукт для эксплуатации оборудования - 2 500 руб.;
- приобретение расходных материалов - 2 000 руб. (включая НДС),
- техническое обслуживание оборудования и текущий ремонт – 3 000 руб.

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

Учреждение осуществляет деятельность, не облагаемую НДС.

ПРИМЕР**Отражение права пользования объектом
аренды в учете арендатора**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|--|--|--|--|
| Признано право пользования объектом аренды в сумме арендных платежей за весь срок пользования имуществом <i>– на дату классификации объекта аренды</i> | 0 111 44 350 «Увеличение права пользования машинами и оборудованием» | 0 302 24 730 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом» | <i>11 800 руб. x x 20 мес. = = 236 000</i> |

ПРИМЕР**Отражение санкционирования расходов по арендным платежам**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|--|---|
| Санкционирование принятых обязательств по арендным платежам (по договорам, заключенным без применения конкурентных процедур) | | | |
| а) в сумме обязательств по арендным платежам, возникающих в текущем финансовом году: <i>за 8 мес. - с 01.03.2018 по 31.12.2018</i> | 0 506 10 000 "Право на принятие обязательств текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом" | 0 502 11 000 "Принятые обязательства текущего финансового года по арендной плате за пользование имуществом" | $11\ 800 \times 8 \text{ мес.} = 94\ 400$ |
| б) в сумме принятых денежных обязательств текущего года (за 12 мес. - с 01.01.2019 по 31.12.2019) | 0 502 11 000 "Принятые обязательства текущего финансового года" | 0 502 12 000 "Принятые денежные обязательства текущего финансового года" | 94 400 |
| в) в сумме обязательств по арендным платежам, возникающих в следующем финансовом году: <i>за 12 мес. - с 01.01.2019 по 31.12.2019</i> | 0 506 20 224 "Право на принятие обязательств первого года, следующего за текущим, по арендной плате за пользование имуществом" | 0 502 21 224 "Принятые обязательства первого года, следующего за текущим, по арендной плате за пользование имуществом" | $11\ 800 \times 12 \text{ мес.} = 141\ 600$ |

ПРИМЕР**Амортизация права пользования активом**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|--|--|-------------|
| Начислена амортизация на право пользования активом - ежемесячно, равномерно, в сумме арендных платежей к уплате | 0 109 00 271 «Затраты на изготовление готовой продукции, работ, услуг» 0 401 20 271 «Расходы на арендную плату за пользование имуществом» | 0 104 40* 450 *по видам арендуемого имущества 0 104 44 450 «Амортизация права пользования машинами и оборудованием» | 11 800 |
| Признание ежемесячных обязательств в сумме арендных платежей | 0 302 24 830 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом» | 0 304 06 224 «Расчеты с прочими кредиторами» | 11 800 |

ПРИМЕР**Отражение условных арендных платежей в учете арендатора**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|--|--|--|-------------|
| Признание расходов по содержанию арендованного имущества (условные арендные платежи) - <i>по факту предъявления арендодателем требования по возмещению (документа - основания).</i> <i>Сумма расходов за март</i> | 0 109 00 000** «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» 0 401 20 000** «Расходы текущего финансового года» ** по видам затрат (221, 223, 225, 226) | 0 302 25 730 «Расчеты по принятым обязательствам по работам и услугам» | 3 540 |
| Санкционирование принятых обязательств по содержанию арендованного имущества (по договорам, заключенным без применения конкурентных процедур) | | | |
| в сумме обязательств, возникающих согласно документу-основанию (счет-фактура, акт выполненных работ, иной документ- основание) | 0 506 10 000 "Право на принятие обязательств текущего финансового года" | 0 502 11 000 "Принятые обязательства текущего финансового года" | 3 540 |
| в сумме принятых денежных обязательств | 0 502 11 000 "Принятые обязательства текущего финансового года" | 0 502 12 000 "Принятые денежные обязательства текущего финансового года" | 3 540 |

В Пояснительной записке к бухгалтерской отчетности следует отразить общую сумму расходов по условным арендным платежам, признанным в отчетном периоде (п. 32 Стандарта «Аренда»)

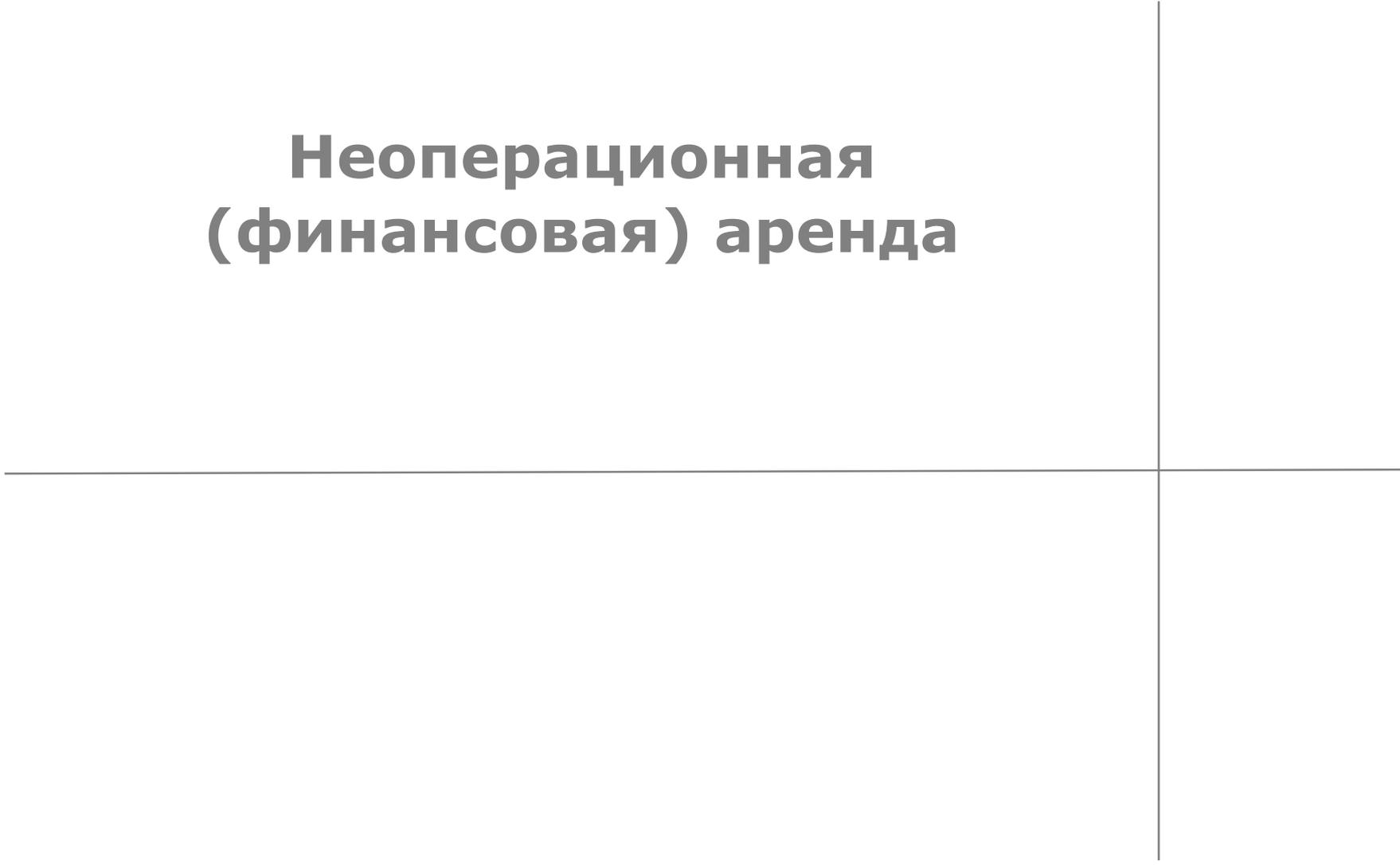
ПРИМЕР**Признание собственных расходов по содержанию арендованного объекта**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|--------------------|
| Признание расходов по содержанию арендованного имущества, производимых арендатором самостоятельно в соответствии с заключенными им договорами (техобслуживание, текущий ремонт и проч.) <i>Одновременно отражается санкционирование принятых обязательств</i> | 0 109 00 000** «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» | 0 302 00 000 «Обязательства» (в сумме денежных обязательств согласно документам-основаниям) | 3 000 |
| | 0 401 20 000** «Расходы текущего финансового года» ** по видам затрат (221, 223, 225, 226) | 0 105 00 000 "Материальные запасы" (в сумме материальных запасов, использованных (потребленных) при осуществлении расходов на содержание имущество (его эксплуатацию) | 2 000 |
| | | 0 104 00 421 "Амортизация нематериальных активов" (в сумме амортизации исключительного права на программный продукт, используемый при эксплуатации оборудования) | 2 500 |
| | | 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) | |

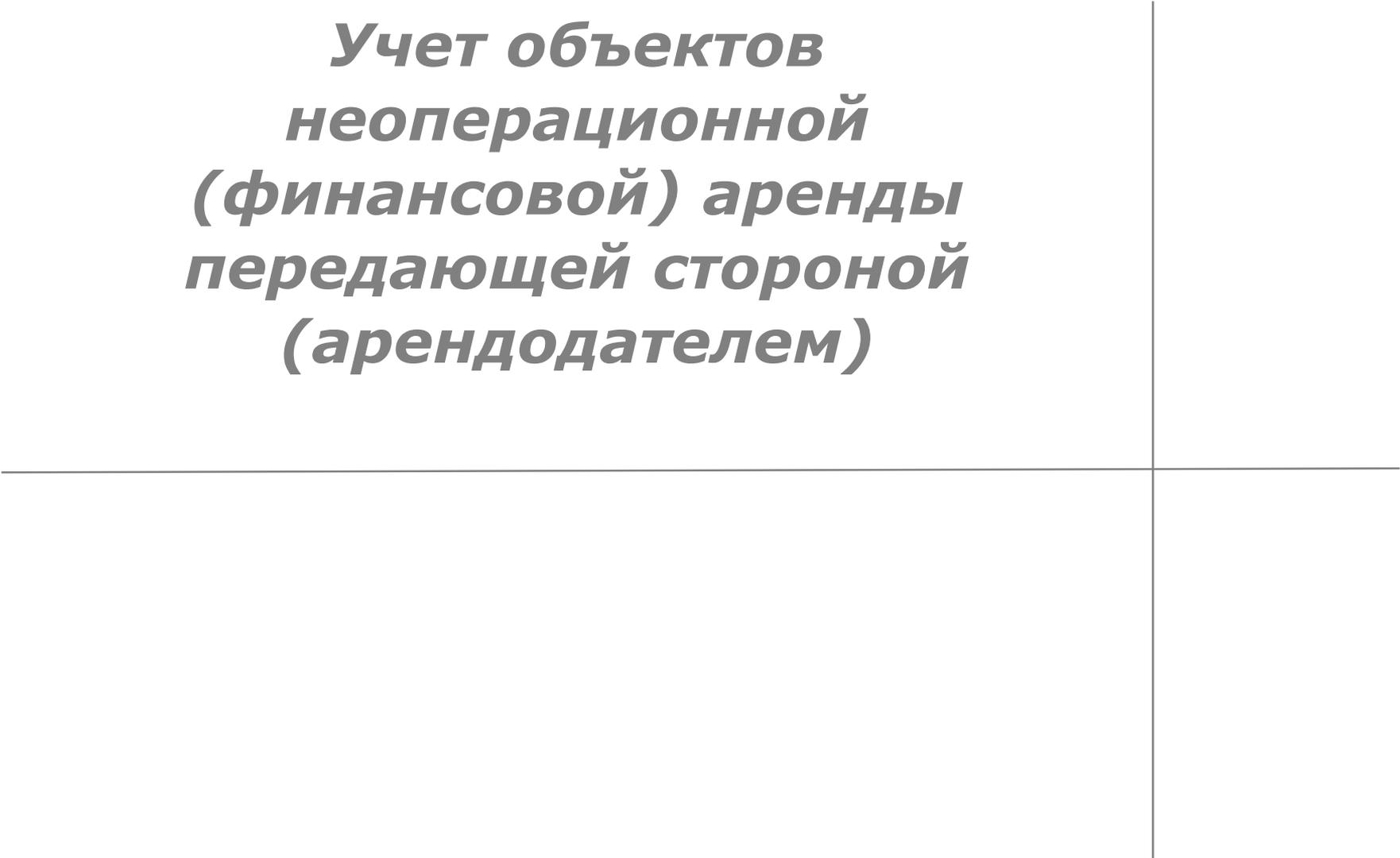
ПРИМЕР**Отражение в учете арендатора
прекращения права пользования активом**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|---|--|----------------|
| Прекращение права пользования активом - по окончанию срока действия договора операционной аренды | 0 104 44 450 «Амортизация права пользования машинами и оборудованием» | 0 111 44 350 «Право пользования машинами и оборудованием» | 236 000 |
| В случае досрочного расторжения договора операционной аренды скорректированы методом «красное сторно» остаточная стоимость права пользования активом в уменьшение кредиторской задолженности по арендным обязательствам. Одновременно – сторнировочные операции на счетах санкционирования. <i>Пример: договор аренды расторгнут с 01.09.2019г.</i> <i>Сумма не уплаченных платежей за 4 месяца = 11 800 x 4 = 47 200.</i> | 0 111 44 350 «Право пользования машинами и оборудованием» | 0 302 24 730 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом» | 47 200 |

Неоперационная (финансовая) аренда



***Учет объектов
неоперационной
(финансовой) аренды
передающей стороной
(арендодателем)***



Особенности учета финансовой аренды передающей стороной

| Объект учета | Расчеты, доходы (расходы) | Учет <u>до 01.01.2018</u> |
|--|---|---|
| Финансовая (неоперационная) аренда | | |
| Передача ОС в рамках финансовой аренды отражается как выбытие объекта (п. 22 Стандарта) | <p>Дебиторская задолженность по арендным обязательствам арендатора признается в сумме <u>дисконтированной стоимости арендных платежей</u> в корреспонденции со счетами учета предстоящих доходов от предоставления права пользования активом (п. 22 Стандарта).</p> <p>Доходы от предоставления права пользования активом уменьшаются на первоначальные прямые затраты по заключению договора.</p> | <p>Передача объекта отражается на балансовых счетах как внутреннее перемещение с одновременным отражением на забалансовом счете 25 по его балансовой стоимости (п. 33, п. 381 Инструкции N157н).</p> <p>Доходы начисляются в момент возникновения требований к арендатору на основании договора (п. 197 Инструкции N157н)</p> |
| | <p>Процентные доходы отражаются в составе доходов текущего периода как процентные доходы от собственности ежемесячно (п. 22 Стандарта)</p> <p>Процентная ставка - исходя из условий договора, а при ее отсутствии – ключевая ставка ЦБ РФ.</p> | |
| | <p>Доходы по условным арендным платежам признаются в составе доходов текущего периода как доходы по арендным платежам (п. 23 Стандарта).</p> | |
| | <p>При досрочном прекращении договора аренды остаток отложенных доходов от предоставления права пользования активом сторнируется.</p> <p>При этом убыток (доход) на счетах учета финансового результата не отражается.</p> | |

| Термин | Определение |
|---|---|
| Дисконтированная стоимость арендных платежей | <p>Стоимость арендных платежей, рассчитанная (уменьшенная) с учетом процентной ставки, отражающей разновременную (относящуюся к разным временным периодам) ценность денежных средств, на дату классификации объектов учета аренды.</p> <p>В целях определения дисконтированной стоимости арендных платежей сумма платы за пользование активом, определенная договором, подлежит уменьшению на сумму первоначальных прямых затрат по заключению договора</p> |

Для расчета коэффициента дисконтирования можно применять формулу из Приложения N 2 к ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н.

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

$$КД = 1 / (1 + СД)^N, \text{ где:}$$

КД - коэффициент дисконтирования;

СД - ставка дисконтирования;

N - период дисконтирования обязательства (номер временного периода).

Стандарт "Аренда" не содержит требований к округлению коэффициента дисконтирования, поэтому **необходимые условия следует предусмотреть в учетной политике.**

Термины СГС «Аренда»: процентные доходы (расходы)

| Термин | Определение |
|------------------------------------|---|
| Процентные расходы (доходы) | Часть арендного платежа, являющаяся вознаграждением правообладателя (арендодателя) за предоставление имущества пользователю (арендатору) на условиях рассрочки оплаты его стоимости. |

Годовая сумма процентных доходов у арендодателя определяется путем умножения процентной ставки на остаток долга в сумме дисконтированной стоимости арендной платы по состоянию на начало года (кредитовый остаток по счету 0 401 40 122 "Доходы будущих периодов от финансовой аренды" по состоянию на начало года).

Годовая сумма процентных расходов у арендатора определяется путем умножения процентной ставки на остаток долга в сумме дисконтированной стоимости арендной платы по состоянию на начало года (кредитовый остаток по счету 0 302 24 000 ""Расчеты по арендной плате за пользование имуществом" по состоянию на начало года).

В бухгалтерском учете арендатора отражаются четыре группы операций:

1. Отражение информации об объекте, переданном в аренду:

- 1) **выбытие** объекта, переданного в финансовую аренду (в сумме балансовой стоимости) на дату классификации аренды;
- 2) отражение информации о переданном в пользование объекте в **забалансовом учете** и инвентарной карточке.

2. Признание доходов от аренды

- 1) признание дохода от предоставления права пользования активом в сумме дисконтированной стоимости арендных платежей (за весь период аренды) - на дату классификации аренды;
- 2) **признание процентных доходов** - ежемесячно по мере возникновения у арендатора (пользователя) денежного обязательства по арендным платежам;
- 3) признание дохода и обязательств арендатора по **условным арендным платежам** – ежемесячно в сумме фактических расходов по содержанию объекта, подлежащих возмещению арендатором;
- 4) отражение прогнозных доходов на счетах **санкционирования**.

3. Признание текущих расходов:

- 1) признание **условных расходов** по содержанию объекта аренды – ежемесячно, в размере фактических расходов, подлежащих возмещению арендатором;
- 2) **санкционирование** обязательств по расходам на содержание имущества.

4. Факт завершения договора аренды:

- 1) отражение информации о переходе к арендатору права собственности на объект в забалансовом учете и инвентарной карточке.

Счета для учета финансовой аренды у передающей стороны

| Операция | Счет бухучета |
|--|--|
| Расчеты по арендным платежам с пользователем имущества | Соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 22 122 «Расчеты по доходам от финансовой аренды» |
| Информация о переданных в пользование объектах финансовой (неоперационной) аренды | Соответствующие забалансовые счета <ul style="list-style-type: none">▪ 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 40 122 «Доходы будущих периодов от финансовой аренды» |
| Доходы (расчеты) по условным арендным платежам, возникающие на дату определения их величины (как правило, ежемесячно) | Соответствующие счета аналитического учета <ul style="list-style-type: none">▪ 0 205 35 135 «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» |

По договору, заключенному учреждением, предусмотрено передача оборудования в аренду на 10 лет (с 01.04.2018 по 31.03.2028) на условиях его выкупа по завершении договора. Первоначальная стоимость оборудования – 1 200 000 руб., сумма накопленной амортизации – 300 000 руб.

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

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. (*расчет в таблице*).

Содержание оборудования в течение срока действия договора (расходные материалы, техническое обслуживание, ремонт, иные аналогичные расходы) возлагается на учреждение-арендатора.

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

Срок полезного использования оборудования, полученного в аренду, - 15 лет.

Согласно условиям договора арендатор ежемесячно возмещает арендодателю эксплуатационные расходы на основании предъявленных подтверждающих документов (счетов, счетов-фактур). *Сумма данных расходов за месяц 3 540 руб.*

Собственные расходы арендатора на содержание оборудования 4 000 руб. в месяц.

Арендатор начисляет амортизацию линейным методом.

Арендатор не ведет деятельность, облагаемую НДС.

Профессиональное суждение: договор относится к финансовой (неоперационной) аренде

ПРИМЕР

Расчетная таблица для операций финансовой аренды

| Год | Коэффициент дисконтирования | Платежи по графику | Дисконтированная сумма | Дисконт | Общий долг (сальдо на начало года) | Процентная ставка | %% расход/доход | Погашение основного долга | Остаток общего долга (сальдо на конец года) |
|-----|-----------------------------|--------------------|------------------------|-------------------|------------------------------------|-------------------|-------------------|---------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 = 2 x 3 | 5 = 3 - 4 | 6 | 7 | 8 = 6 x 7 | 9 = 3 - 8 | 10 = 6 - 9 |
| 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 | |

ПРИМЕР**Передача имущества в пользование по финансовой (неоперационной) аренде**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|--|-------------|
| Выбытие объекта ОС, переданного по договору финансовой (неоперационной) аренды | | | |
| Списание накопленной амортизации | 0 104 24 410 «Амортизация машин и оборудования - особо ценного движимого имущества учреждения» 0 104 34 410 «Амортизация машин и оборудования - иного движимого имущества учреждения» | 0 101 24 410 «Машины и оборудование - особо ценное движимое имущество учреждения» 0 101 34 410 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения" | 300 000 |
| Выбытие объекта, переданного в финансовую аренду | 0 401 10 172 "Доходы от операций с активами" | 0 101 24 410 «Машины и оборудование - особо ценное движимое имущество учреждения» 0 101 34 410 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения | 900 000 |

При передаче в пользование части основного средства необходимо провести разукрупнение и обособить такую часть актива как самостоятельный объект учета.

ПРИМЕР**Отражение объекта финансовой аренды в забалансовом учете передающей стороны**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|---|---|---------|
| Отражение информации о переданном в финансовую аренду объекте в забалансовом учете до выкупа новым правообладателем (балансовая стоимость объекта) | Увеличение счета 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)" | | 900 000 |
| Отражение информации о переходе права распоряжения (права собственности) новому правообладателю по завершении договора финансовой аренды | | Уменьшение счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)» | 900 000 |

ПРИМЕР**Отражение в учете арендодателя
доходов от права пользования активом**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|---|---|----------------|
| Признаны предстоящие доходы от предоставления права пользования активом в сумме <u>дисконтированной стоимости арендных платежей</u> (за весь период действия договора аренды) | 0 205 22 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды" | 0 401 40 122 "Доходы будущих периодов от финансовой аренды" | 860 240 |

ПРИМЕР**Отражение в учете арендодателя
доходов от права пользования активом**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|--|---|--|---------------|
| <p>Признаны доходы текущего финансового года от предоставления права пользования активом (сумма погашения основного долга - ежемесячно на протяжении срока договора до выкупа объекта. <i>За 1 год сумма погашения основного долга – 53 976 руб.</i> <i>Доход от предоставления права пользования активом за 1 месяц:</i> $53\,976 / 12 \text{ мес.} = 4\,498 \text{ руб.}$ <i>За весь период доход от предоставления права пользования активом = 860 240 руб.</i></p> | <p>0 401 40 122 "Доходы будущих периодов от финансовой аренды"</p> | <p>0 401 10 122 "Доходы текущего периода от финансовой аренды".</p> | <p>4 498</p> |
| <p>Начислен НДС по доходам от предоставления права пользования активом (ежемесячно на протяжении срока договора до выкупа объекта) <i>За 1 месяц 1-ого года:</i> $4\,498 \times 18/118 = 686,14 \text{ руб.}$</p> | <p>0 401 10 122 «Доходы текущего периода от финансовой аренды»</p> | <p>2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС»</p> | <p>686,14</p> |

ПРИМЕР**Отражение в учете арендодателя
процентных доходов**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|---|---|------------------------|
| <p>Признаны процентные доходы по финансовой аренде - ежемесячно по мере возникновения у арендатора (пользователя) денежного обязательства по арендным платежам согласно договору (бухг. Справка по ф. 0504833)</p> <p><i>За 1 год ежемесячный процентный доход:</i> <i>86 024 руб. / 12 мес. = 7 168,67 руб.</i></p> <p><i>За весь период процентные платежи = 539 760 руб.</i></p> | <p>0 205 22 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды"</p> | <p>0 401 10 122 «Доходы от финансовой аренды»</p> | <p>7 168,87</p> |
| <p>Начислен НДС по процентным доходам ежемесячно по мере возникновения у арендодателя права на процентный доход.</p> <p><i>За 1 месяц 1-ого года:</i> <i>7 168,67 x 18/118 = 1 093,56 руб.</i></p> | <p>0 401 10 122 «Доходы от финансовой аренды»</p> | <p>2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС»</p> | <p>1 093,56</p> |

ПРИМЕР**Отражение прогнозируемых доходов
на счетах санкционирования**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|--|----------------|
| Отражены плановые (прогнозные) назначения по доходам от финансовой аренды на счетах санкционирования | | | |
| а) в объеме прогнозируемых доходов текущего финансового года (в сумме платежа за текущий год согласно графику) | 0 507 10 122 "Утвержденный объем финансового обеспечения на текущий финансовый год за счет доходов от финансовой аренды" | 0 504 10 122 "Сметные назначения на текущий год по доходам от финансовой аренды" | <i>140 000</i> |
| б) в объеме обязательств, подлежащих исполнению в году, следующим за текущим финансовым годом (в сумме платежа за следующий финансовый год согласно графику) | 0 507 20 122 "Утвержденный объем финансового обеспечения на первый год, следующий за текущим (на очередной финансовый год) за счет доходов от финансовой аренды" | 0 504 20 122 "Сметные назначения на первый год, следующий за текущим за счет доходов от финансовой аренды" | <i>140 000</i> |

ПРИМЕР**Отражение доходов по условным арендным платежам в учете арендодателя**

При финансовой аренде арендатору, как правило, передаются все обязательства по содержанию объекта, в том числе расходы по его капитальному ремонту, реконструкции и др. В этом случае арендодатель не несет расходы на содержание переданного объекта.

Но если согласно договору арендодатель осуществляет содержание переданного объекта с последующим возмещением этих расходов арендатором, то в учете арендодателя признаются расходы и доходы по условным арендным платежам.

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|---|-------|
| Признаны доходы по условным арендным платежам (доходы от возмещения затрат на содержание переданного в пользование имущества) - по факту предъявления арендатору документа, содержащего сумму возмещения (счета, акта, иного документа - основания). | 0 205 35 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам по условным арендным платежам» | 0 401 10 135 «Доходы по условным арендным платежам» | 3 540 |
| Начислен НДС по доходам от условных арендных платежей | 0 401 10 135 «Доходы по условным арендным платежам» | 2 303 04 730 «Увеличение кредиторской задолженности по НДС» | 540 |

ПРИМЕР

**Отражение в учете арендодателя
возмещаемых расходов**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|--|----------------|
| <p>Признаны расходы по содержанию переданного по операционной аренде имущества при условии дальнейшего предъявления арендатору для возмещения (при принятии соответствующих обязательств) - <i>Сумма расходов за апрель</i></p> <p><i>Одновременно отражается санкционирование принятых обязательств</i></p> | <p>0 109 00 000** «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»</p> | <p>0 302 00 000 «Обязательства» (в сумме денежных обязательств согласно документам-основаниям)</p> | <p>3 540</p> |
| | <p>0 401 20 000** «Расходы текущего финансового года»</p> | <p>0 105 00 000 "Материальные запасы" (в сумме материальных запасов, использованных (потребленных) при осуществлении расходов на содержание имущество (его эксплуатацию)</p> | |
| | <p>** по видам затрат (221, 223, 225, 226)</p> | <p>0 104 00 421 "Амортизация нематериальных активов" (в сумме амортизации нематериального актива (исключительного права на программный продукт, используемый при эксплуатации оборудования)</p> | |
| | | <p>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)</p> | |

ПРИМЕР**Отражение арендодателем досрочного расторжения договора финансовой аренды**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|--|---|---|-------|
| <p>В случае досрочного расторжения договора финансовой аренды корректируются методом «красное сторно» начисленные ранее доходы будущих периодов от финансовой аренды (в оставшейся дисконтированной сумме платежей).</p> <p>Убыток (доход) на счетах учета финансового результата не отражается).</p> | <p>0 205 22 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды»</p> | <p>0 401 40 122 "Доходы будущих периодов от финансовой аренды"</p> | |

В случае **возврата арендодателю объекта без его выкупа** арендодатель отражает на **балансовых счетах учета основных средств и амортизации** данные о переданном ему объекте.

**Учет объектов
неоперационной
(финансовой) аренды
пользователем имущества
(арендатором)**

Особенности учета финансовой аренды принимающей стороной

| Объект учета | Расчеты, доходы (расходы) | <u>до 01.01.2018</u> |
|--|---|--|
| Финансовая (неоперационная) аренда | | |
| <p>Объект аренды отражается в составе основных средств по стоимости в объеме арендных обязательств и затрат, связанных с ведением переговоров и заключением договора аренды (агентские вознаграждения, юр. услуги и т.п.) (п. 18.1, п. 18.2 СГС)</p> | <p>Арендные обязательства - кредиторская задолженность - определяются на дату классификации объектов учета аренды в сумме, наименьшей из (п. 18.1, п. 18.3):</p> <ul style="list-style-type: none"> а) суммы справедливой стоимости имущества, предоставляемого в пользование; б) дисконтированной стоимости арендных платежей. | <p>Актив учитывается на забалансовом счете 01 "Имущество, полученное в пользование" по стоимости, указанной передающей стороной (п. 333 Инструкции N157н, <i>ред. до Приказа Минфина от 31.03.2018 N 64н</i>).</p> |
| <p>Амортизация объекта ОС начисляется в течение срока его полезного использования методом, применяемым для аналогичных объектов ОС, но не более срока договора, если не предусмотрен выкуп объекта ОС (п. 19 Стандарта)</p> | <p>Процентные расходы отражаются в составе расходов текущего финансового года как расходы по обязательствам (п. 18.4 Стандарта).</p> <p>Процентная ставка применяется исходя из условий договора аренды, а при ее отсутствии в договоре – в размере ключевой ставки ЦБ РФ.</p> | <p>Арендные платежи признаются по мере возникновения в составе расходов текущего финансового года.</p> |
| | <p>Расходы по условным арендным платежам признаются в составе расходов по арендным платежам текущего финансового периода (п. 18.5 Стандарта).</p> | |

В бухгалтерском учете арендатора отражаются две группы операций:

1. Первоначальное признание актива и обязательств:

- 1) принятие на учет основного средства** как самостоятельного инвентарного объекта (п. 1 разд. IV Методических рекомендаций N 02-07-07/83464).

Первоначальная стоимость актива формируется в объеме арендных обязательств пользователя и первоначальных прямых затрат по заключению договора (расходы по уплате агентских вознаграждений, юридических услуг и иные расходы, связанные исключительно с ведением переговоров, подготовкой или заключением договора).

- 2) признание обязательств арендатора** перед арендатором в сумме, наименьшей из:

- а) суммы справедливой стоимости имущества, предоставляемого в пользование;
- б) дисконтированной стоимости арендных платежей.

- 3) санкционирование расходов** по арендным обязательствам.

2. Признание текущих расходов:

- 1) признание текущих расходов в сумме начисленной **амортизации** объекта аренды (ежемесячно исходя из установленного срока полезного использования объекта);

- 2) признание денежных обязательств в сумме **арендных платежей** (исходя из установленного графика платежей);

- 3) признание **процентных расходов** (исходя из установленного графика платежей);

- 4) признание **расходов по содержанию арендованного имущества:**

- в качестве условных арендных платежей по факту предъявления арендодателем требования по возмещению, если арендатор возмещает расходы по содержанию имущества;
- расходы по содержанию арендованного имущества, которые несет непосредственно арендатор в соответствии с заключенными от своего имени договорами;

- 3) санкционирование денежных обязательств** по перечислению арендных платежей при наступлении у арендатора обязанности их уплаты.

Счета для учета объектов финансовой аренды у принимающей стороны

| Операция | Счет бухучета |
|---|---|
| Формирование стоимости объекта учета финансовой аренды | Балансовый счет 0 106 40 000 "Вложения в объекты финансовой аренды" |
| Объект основного средства | Соответствующие аналитические счета балансового счета 0 101 00 000 "Основные средства" |
| Обязательства по уплате арендных платежей | Балансовый счет 0 302 24 730 «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: 0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам» 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» |

По договору, заключенному учреждением, предусмотрено передача оборудования в аренду на 10 лет (с 01.04.2018 по 01.04.2028) на условиях его выкупа по завершении договора. Первоначальная стоимость оборудования – 1 200 000 руб. сумма накопленной амортизации – 300 000 руб.

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

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. (*расчет в таблице*).

Содержание оборудования в течение срока действия договора (расходные материалы, техническое обслуживание, ремонт, иные аналогичные расходы) возлагается на арендатора.

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

Срок полезного использования оборудования, полученного в аренду, - 15 лет.

Согласно условиям договора арендатор ежемесячно возмещает арендодателю эксплуатационные расходы на основании предъявленных подтверждающих документов (счетов, счетов-фактур). *Сумма данных расходов за месяц 3 540 руб.*

Собственные расходы арендатора на содержание оборудования 4 000 руб. в месяц.

Арендатор начисляет амортизацию линейным методом.

Арендатор не ведет деятельность, облагаемую НДС.

Профессиональное суждение: договор относится к финансовой (неоперационной) аренде

ПРИМЕР

Расчетная таблица для операций финансовой аренды

| Год | Коэффициент дисконтирования | Платежи по графику | Дисконтированная сумма | Дисконт | Общий долг (сальдо на начало года) | Процентная ставка | %% расход/доход | Погашение основного долга | Остаток общего долга (сальдо на конец года) |
|-----|-----------------------------|--------------------|------------------------|-------------------|------------------------------------|-------------------|-------------------|---------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 = 2 x 3 | 5 = 3 - 4 | 6 | 7 | 8 = 6 x 7 | 9 = 3 - 8 | 10 = 6 - 9 |
| 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 | |

ПРИМЕР**Признание арендатором объекта учета финансовой (неоперационной) аренды**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|--|---|---|----------------|
| Формирование стоимости объекта учета финансовой аренды (основание: бухг. Справка ф. 0504833) | | | |
| А) в объеме арендных обязательств в оценке дисконтированной стоимости арендных платежей (за весь срок действия договора аренды) при условии, что дисконтированная стоимость меньше справедливой стоимости объекта | 0 106 41 310 "Вложения в основные средства - объекты финансовой аренды" | 0 302 24 730 «Увеличение кредиторской задолженности по арендной плате за пользование имуществом» | <i>860 240</i> |
| Б) в объеме затрат, непосредственно связанных с ведением переговоров по заключению договора аренды (расходы по уплате агентских вознаграждений, юр. услуг и иные расходы, связанные исключительно с ведением переговоров, подготовкой и заключением договора, в т.ч. собственные расходы) | 0 106 41 310 "Вложения в основные средства - объекты финансовой аренды" | 0 302 28 730 «Увеличение кредиторской задолженности по услугам, работам для целей капитальных вложений» | <i>50 000</i> |

ПРИМЕР**Признание арендатором объекта учета финансовой (неоперационной) аренды**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|--|--|--|------------------------------|
| Признание в бухучете объекта основных средств , полученного по договору финансовой (неоперационной) аренды | 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" | 0 106 41 310 "Вложения в основные средства - объекты финансовой аренды" | <i>910 240</i> |
| Начисление амортизации по объекту финансовой аренды (ежемесячно, в течение СПИ объекта). <i>Ао мес. = 910 240 руб. / (15 лет x 12 мес.) = 5 056, 89 руб.</i> | 0 109 00 271 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» 0 401 20 271 «Расходы текущего финансового года» | 0 104 24 411 «Амортизация машин и оборудования - особо ценного движимого имущества учреждения» 0 104 34 411 «Амортизация машин и оборудования - иного движимого имущества учреждения» | <i>За месяц 5 056,89</i> |

ПРИМЕР Принятие пользователем арендных обязательств

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|--|--|---|--------------------------------|
| Принятие учреждением арендных обязательств, подлежащие исполнению в финансовых периодах, превышающих период расходных назначений плана ФХД (бухг. справка ф. 0504833) | | | |
| по договорам (контрактам), заключенным в результате применения конкурсных процедур | 0 506 90 224 «Право на принятие обязательств иных очередных годов (за пределами планового периода)» | 0 502 97 224 «Принимаемые обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода)» | За 2-10 годы 1 260 000 |
| | 0 502 97 224 «Принимаемые обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода)» | 0 502 91 224 «Принятые обязательства иных очередных годов (за пределами планового периода)» | |
| по договорам (контрактам), заключенным без конкурсных процедур | 0 502 97 224 «Принимаемые обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода)» | 0 502 91 224 «Принятые обязательства иных очередных годов (за пределами планового периода)» | |
| Признание денежного обязательства при наступлении обязанности по внесению арендных платежей по графику договора | 0 502 11 224 «Принятые обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом» | 0 502 12 224 «Принятые денежные обязательства на текущий финансовый год по арендной плате за пользование имуществом» | За 1 год - всего 140 000 |

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|-----------------|
| <p>Признание в составе расходов текущего финансового года процентных расходов - ежемесячно по мере принятия денежного обязательства по арендным платежам согласно договору (п. 18.4 СГС "Аренда").</p> <p><i>За 1-ый год аренды ежемесячная сумма процентных расходов:</i> $86\ 024\ \text{руб.} / 12\ \text{мес.} = 7\ 168,67\ \text{руб.}$</p> <p><i>За весь период процентные платежи =</i> $= 539\ 760\ \text{руб.}$</p> <p>Одновременно отражаются принятые обязательства на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 500 00 000 "Санкционирование".</p> | <p>0 401 20 224 «Расходы текущего финансового года по процентным расходам по финансовой аренде»</p> | <p>0 302 24 730 «Увеличение кредиторской задолженности по арендной плате за пользование имуществом»</p> | <p>7 168,67</p> |

ПРИМЕР**Отражение условных арендных платежей в учете арендатора**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|--|--|-------------|
| Признание расходов по содержанию арендованного имущества (условные арендные платежи) - <i>по факту предъявления арендодателем требования по возмещению (документа - основания).</i> <i>Сумма расходов за месяц</i> | 0 109 00 000** «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг» 0 401 20 000** «Расходы текущего финансового года» ** по видам затрат (221, 223, 225, 226) | 0 302 25 730 «Расчеты по принятым обязательствам по работам и услугам» | 3 540 |
| Санкционирование принятых обязательств по содержанию арендованного имущества (по договорам, заключенным без применения конкурентных процедур) | | | |
| в сумме обязательств, возникающих согласно документу-основанию (счет-фактура, акт выполненных работ, иной документ- основание) | 0 506 10 224 "Право на принятие обязательств текущего финансового года" | 0 502 11 224 "Принятые обязательства текущего финансового года" | 3 540 |
| в сумме принятых денежных обязательств | 0 502 11 224 "Принятые обязательства текущего финансового года" | 0 502 12 224 "Принятые денежные обязательства текущего финансового года" | 3 540 |

В Пояснительной записке к бухгалтерской отчетности следует отразить общую сумму расходов по условным арендным платежам, признанным в отчетном периоде (п. 32 Стандарта «Аренда»)

ПРИМЕР**Признание собственных расходов арендатора по содержанию арендованного объекта**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|--|---|--|---------------------|
| <p>Признание расходов по содержанию арендованного объекта, производимых арендатором самостоятельно в соответствии с заключенными им договорами (техобслуживание, текущий ремонт и проч.)</p> <p><i>Одновременно отражается санкционирование принятых обязательств</i></p> | <p>0 109 00 000** «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»</p> | <p>0 302 00 000 «Расчеты по принятым обязательствам» (в сумме денежных обязательств согласно документам-основаниям)</p> | <p>4 000</p> |
| | <p>0 401 20 000** «Расходы текущего финансового года»</p> | <p>0 105 00 000 "Материальные запасы" (в сумме материальных запасов, использованных (потребленных) при осуществлении расходов на содержание имущество (его эксплуатацию)</p> | |
| | <p>** по видам затрат (221, 223, 225, 226)</p> | <p>0 104 00 421 "Амортизация нематериальных активов" (в сумме амортизации нематериального актива (исключительного права на программный продукт, используемый при эксплуатации оборудования)</p> | |
| | | <p>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)</p> | |

Досрочное расторжение договора финансовой аренды без выкупа имущества

В связи с отсутствием в Методических указаниях Минфина порядка отражения в бухучете факта досрочного прекращения договора финансового аренды без выкупа имущества арендатором, данный порядок необходимо установить учетной политикой

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|--|--|---|
| Корректировка сумм ранее принятых обязательств Красное сторно | 0 502 97 224 «Принимаемые обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода)» | 0 502 91 224 «Принятые обязательства иных очередных годов (за пределами планового периода)» |
| Возврат объекта финансовой аренды арендодателю | | |
| Списание накопленной амортизации | 0 104 00 000 «Амортизация основных средств» | 0 101 00 000 «Основные средства» |
| Корректировка арендных обязательств в оценке дисконтированной стоимости арендных платежей, не подлежащих дальнейшему погашению Красное сторно | 0 101 00 000 «Основные средства» | 0 302 24 730 «Кредиторская задолженность по арендной плате за пользование имуществом» |
| Списание объекта | 0 401 10 172 «Доходы от операций с активами» | 0 101 00 000 «Основные средства» |

**Арендные отношения
на льготных условиях.
В том числе,
передача имущества
в безвозмездное пользование**

В каких случаях при получении имущества в безвозмездное пользование СГС «Аренда» не применяется

Методические рекомендации по применению СГС «Аренда» от 13.12.2017 N 02-07-07/83464

В случае передачи специализированными учреждениями, осуществляющими содержание государственного (муниципального) имущества (например, «Дирекция по эксплуатации объектов»), иным учреждениям для выполнения возложенных на них функций, **без возложения на пользователя обязанности по содержанию имущества**, положения СГС "Аренда" не применяются (разд. II Метод.рекомендаций).

Операции по передаче такого имущества подлежат отражению в порядке, предусмотренном до 1 января 2018 года:

Особенности отражения объектов учета аренды на льготных условиях

При аренде на льготных условиях **в составе финансового результата текущего периода** с обособлением на соответствующих счетах аналитического учета Рабочего плана счетов арендатора (ссудополучателя) **равномерно (ежемесячно) признаются** (п. 27.1, п. 28.2 Стандарта «Аренда»):

- **отложенные доходы от предоставления права пользования активом;**
- **амортизация права пользования активом (при операционной аренде);**
- **амортизация основного средства (при финансовой аренде).**

Каких-либо особенностей порядка отражения плановых назначений по доходам от предоставления права пользования активом положениями Стандарта "Аренда" не установлено.

Согласно п. 324 Инструкции N 157н на счете 504 00 учитываются утвержденные на соответствующие финансовые годы сметные (плановые) назначения по доходам (поступлениям), предусмотренные Планом ФХД.

При получении имущества в безвозмездное пользование на счетах санкционирования плановые назначения по отложенным доходам от предоставления права пользования активом не отражаются.

Особенности отражения объектов учета аренды на льготных условиях

26. Объекты учета аренды, возникающие в рамках договоров **безвозмездного пользования** или в рамках договоров аренды, предусматривающих предоставление имущества **в возмездное пользование по цене значительно ниже рыночной** стоимости отражаются в бухгалтерском учете **по их справедливой стоимости**, определяемой **на дату классификации** объектов учета аренды методом рыночных цен - как если бы право пользования имуществом было предоставлено на коммерческих (рыночных) условиях.

55. При использовании метода рыночных цен справедливая стоимость актива (обязательства) определяется **на основании текущих рыночных цен или данных о недавних сделках с аналогичными или схожими активами** (обязательствами), совершенных без отсрочки платежа.

58. При определении справедливой стоимости **предусматривается что:**

а) стороны (передающая сторона) и покупатель (правообладатель), желающие совершить сделку, проинформированы об основных свойствах и характеристиках объекта сделки, его фактическом и потенциальном использовании, а положение покупателя (правообладателя) на рынке не является причиной для заключения сделки на вынужденных условиях;

б) продавец (передающая сторона) заинтересован в продаже (передаче) объекта сделки на рыночных условиях по наилучшей цене, которую можно получить, но не является продавцом, готовым удерживать объект сделки до получения ценового предложения, не являющегося обоснованным в текущих рыночных условиях;

в) факт хозяйственной жизни совершается между несвязанными сторонами, каждая из которых действует независимо, то есть стороны сделки не связаны отношениями, в результате которых устанавливаются нетипичные для рыночных условий цены.

59. При определении справедливой стоимости **используются документально подтвержденные данные о рыночных ценах**, полученные субъектом учета как **от независимых экспертов** (оценщиков), **либо сформированные субъектом учета самостоятельно** путем изучения рыночных цен в открытом доступе.

60. При определении справедливой стоимости **не учитываются возможные** (предполагаемые) **издержки по сделке, связанные с продажей или иной формой выбытия актива** или с передачей обязательства.



Ст.250 НК РФ

Безвозмездное пользование - внереализационный доход для налога на прибыль

Статья 250. Внереализационные доходы

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

8) в виде **безвозмездно полученного имущества (работ, услуг), имущественных прав**, за исключением случаев, указанных в статье 251 настоящего Кодекса.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется ***исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений НК о контроле за ценами, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу*** (работам, услугам).

Цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, признаются рыночными. Поэтому **доходы в виде безвозмездно полученного имущества** (работ, услуг) или имущественных прав в сделках между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, **могут учитываться в размере, который должен быть не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу, работам, услугам.**

Письмо Минфина России от 19.11.2012 № 03-01-18/9-173



Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

1. При определении налоговой базы **не учитываются** следующие доходы:

...

11) в виде **имущества**, полученного российской организацией безвозмездно:

- от организации, если уставный ... капитал ... получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада ... передающей организации;
- от организации, если уставный ... капитал ... передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада ... получающей организации;

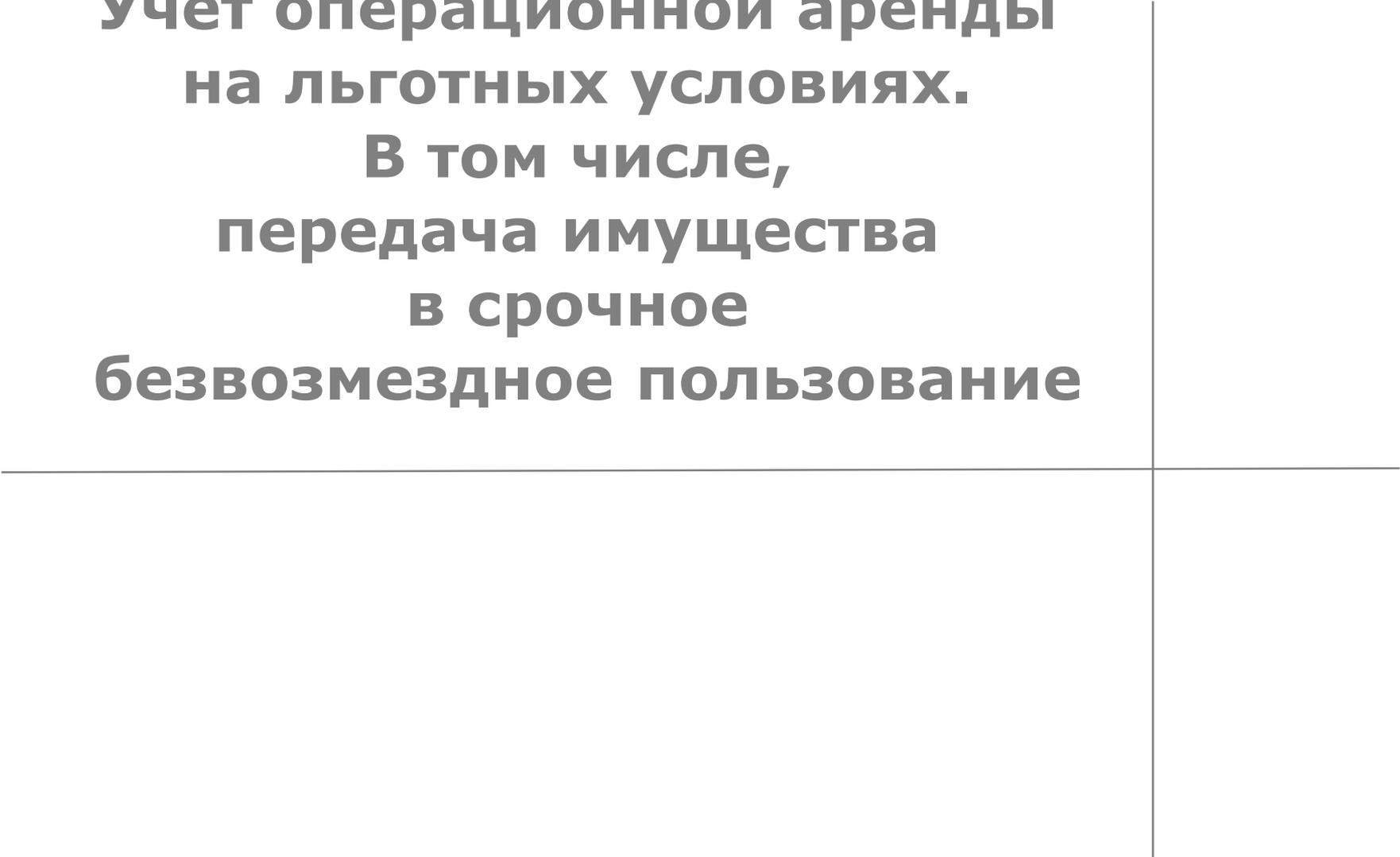
Полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, **если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам**;

....

22) в виде **имущества**, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями **на ведение основных видов деятельности**, а также в виде имущества, безвозмездно полученного организациями, осуществляющими образовательную деятельность, являющимися некоммерческими организациями, на осуществление образовательной деятельности;

**Учет операционной аренды
на льготных условиях.**

**В том числе,
передача имущества
в срочное
безвозмездное пользование**



Признание объектов операционной аренды на льготных условиях в учете арендодателя

| Объект учета | Расчеты, доходы (расходы) | <u>Учет до 01.01.2018</u> |
|--|--|--|
| Операционная аренда на льготных условиях | | |
| <p>Передача объекта ОС отражается как внутреннее перемещение, без отражения его выбытия</p> | <p>Предстоящие доходы от предоставления права пользования активом признаются в бухгалтерском учете по справедливой стоимости платежей за весь срок пользования объектом.</p> <p>Разница между суммой арендных платежей и их справедливой стоимостью признается в составе отложенных расходов по упущенной выгоде (расходов будущих периодов) (п. 29.1 Стандарта).</p> <p><i>Порядок отражения в учете данных операций в настоящее время не регламентирован</i></p> | <p>Внутреннее перемещение на соответствующих балансовых счетах с одновременным отражением на забалансовом счете 26 по балансовой стоимости</p> |
| <p>Начисление амортизации осуществляется с отражением расходов текущего финансового периода обособленно на соответствующих счетах (п. 24 Стандарта)</p> | <p>Отложенные доходы от предоставления права пользования активом, а также отложенные расходы по упущенной выгоде равномерно (ежемесячно) относятся на финансовый результат текущего периода с обособлением на счетах (п. 29.2 Стандарта).</p> <p>При досрочном прекращении договора остаток расходов по упущенной выгоде и отложенных доходов от предоставления права пользования активом сторнируется.</p> <p>Убыток (доход) на счетах учета фин.результата НЕ отражается (п. 29.3 Стандарта).</p> | <p>(п. 33, п. 383 Инструкции N157н, ред. до Приказа Минфина от 31.03.2018 N 64н)</p> |

Забалансовый учет объектов, переданных в безвозмездное пользование

Приказ Минфина России от 01.12.2010 N 157н (ред. от 31.03.2018)
"Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета...»

Счет 26 "Имущество, переданное в безвозмездное пользование"

383. Счет предназначен для **учета объектов операционной аренды**, в части предоставленных прав пользования имуществом, переданным учреждением (органом исполнительной власти, осуществляющим полномочия собственника государственного (муниципального) имущества) **в безвозмездное пользование**, а также имущества, переданного в пользование в целях обеспечения деятельности получателя имущества, для обеспечения надлежащего контроля за его сохранностью, целевым использованием и движением.

Принятие к учету объектов имущества осуществляется **на основании** первичного учетного документа (**Акта приема-передачи**) по стоимости, указанной в Акте.

Выбытие объектов имущества с забалансового учета производится **на основании Акта по стоимости, по которой объекты были ранее приняты к забалансовому учету**.

384. Аналитический учет по счету ведется в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей в разрезе пользователей имущества, мест его нахождения, по видам имущества в структуре групп, предусмотренных пунктом 37 настоящей Инструкции, его количеству и стоимости.

Автономным учреждением 1 марта получено в безвозмездное пользование на 10 месяцев оборудование.

Рыночная стоимость аренды аналогичного помещения за месяц – 11 000 рублей.

Балансовая стоимость оборудования – 300 000 руб.

Оставшийся срок полезного использования оборудования по данным арендодателя - 60 месяцев.

Оборудование будет использоваться ссудополучателем в рамках приносящей доход деятельности.

Расходы на содержание и текущий ремонт оборудования в период пользования имуществом несет ссудополучатель.

Профессиональное суждение:

Признаки, поименованные в п. 13 Стандарта "Аренда", отсутствуют.

Договор относится к операционной аренде на льготных условиях

ПРИМЕР**Отражение в учете ссудодателя передачи имущества в срочное безвозмездное пользование**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|---|--|---------|
| Внутреннее перемещение переданного в безвозмездное пользование объекта | 0 101 34 310 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения» | 0 101 34 310 «Машины и оборудование - иное движимое имущество учреждения» | 300 000 |
| Отражение информации о переданном в безвозмездное пользование объекте в забалансовом учете | 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование» | | 300 000 |
| Признаны отложенные доходы от безвозмездного предоставления права пользования активом: <i>11 000 x 10 мес. = 110 000 руб.</i> | 0 210 05 560 «Расчеты с прочими дебиторами» | 0 401 40 121 «Доходы будущих периодов от безвозмездно переданного права пользования» | 110 000 |
| Признаны расходы будущих периодов (упущенная выгода) при предоставлении имущества в безвозмездное пользование: <i>11 000 x 10 мес. = 110 000 руб.</i> | 0 401 50 224 «Расходы будущих периодов от переданного безвозмездно права пользования» | 0 210 05 660 «Расчеты с прочими дебиторами» | 110 000 |

ПРИМЕР**Отражение в учете ссудодателя передачи имущества в срочное безвозмездное пользование**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|--|---|---|---------------|
| Признание отложенных доходов от переданного безвозмездно права пользования активом доходами текущего периода в размере справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей <i>Доход за март = 11 000 руб.</i> | 0 401 40 121 «Доходы будущих периодов от переданного безвозмездно права пользования» | 0 401 10 121 «Доходы текущего периода от переданного безвозмездно права пользования» | <i>11 000</i> |
| Признание отложенных расходов от переданного безвозмездно права пользования активом упущенной выгодой текущего периода в размере справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей <i>Расход за март = 11 000 руб.</i> | 0 401 20 224 «Расходы текущего периода от переданного безвозмездно права пользования» | 0 401 50 224 «Расходы будущих периодов от переданного безвозмездно права пользования» | <i>11 000</i> |

Отражение в учете ссудодателя передачи имущества в срочное безвозмездное пользование

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|--|--|--|
| При досрочном расторжении договора скорректированы методом «красное сторно» начисленные ранее доходы и расходы будущих периодов от предоставления права безвозмездного пользования активом <i>(в оставшейся расчетной сумме платежей)</i> | 0 210 21 560 0 401 50 224 | 0 401 40 121 0 210 05 660 |

ПРИМЕР**Отражение в учете ссудополучателя
срочного безвозмездного пользования имуществом**

| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
|---|--|--|----------------|
| Признано право безвозмездного пользования объектом: <i>11 000 x 10 мес. = 110 000 руб.</i> | 0 111 44 350 «Безвозмездное право пользования оборудованием» | 0 401 40 182 «Доходы будущих периодов от полученного безвозмездно права пользования» | <i>110 000</i> |
| Начислена амортизация на право пользования активом (равномерно и ежемесячно) <i>За март = 11 000 руб.</i> | 0 109 00 224 "Затраты на изготовление готовой продукции, работ, услуг" | 0 104 44 450 "Амортизация права пользования оборудованием" | <i>11 000</i> |
| Признание отложенных доходов от безвозмездно полученного права пользования активом доходами текущего периода в размере справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей <i>За март = 11 000 руб.</i> | 0 401 40 182 «Доходы будущих периодов от полученного безвозмездно права пользования» | 0 401 10 182 «Доходы текущего периода от полученного безвозмездно права пользования» | <i>11 000</i> |

**Учет финансовой
(неоперационной) аренды
на льготных условиях.**

**В том числе,
передача имущества
в бессрочное безвозмездное
пользование**

Признание объектов финансовой аренды на льготных условиях в учете арендодателя

| Объект учета | Расчеты, доходы (расходы) | Учет <u>до 01.01.2018</u> |
|--|---|---|
| Финансовая (неоперационная) аренда на льготных условиях | | |
| Передача объекта аренды отражается как выбытие объекта нефинансового актива (п. 22 Стандарта) | Доход будущих периодов от предоставления права пользования активом признается по справедливой стоимости арендных платежей. Разница между суммой арендных платежей и справедливой стоимостью арендных платежей отражается как отложенные расходы по упущенной выгоде (расходы будущих периодов) с обособлением на счетах учета (п. 31 Стандарта). | Внутреннее перемещение на соответствующих балансовых счетах с одновременным отражением на забалансовом счете 26 по балансовой стоимости (п. 33, п. 383 Инструкции N157н) |
| | Отложенные доходы от предоставления права пользования активом и отложенные расходы по упущенной выгоде равномерно (ежемесячно) относятся на финансовый результат текущего периода (п. 30.2 Стандарта) | |
| | При досрочном прекращении договора аренды остаток расходов по упущенной выгоде и отложенных доходов от предоставления права пользования активом сторнируются . При этом убыток (доход) на счетах учета финансового результата не отражается (п. 30.3 Стандарта). | |

Признание объектов финансовой аренды на льготных условиях в учете арендатора

| Объект учета | Расчеты, доходы (расходы) | Учет <u>до 01.01.2018</u> |
|--|---|--|
| Финансовая (неоперационная) аренда на льготных условиях | | |
| <p>Объект аренды отражается в составе основных средств по справедливой стоимости арендных платежей за плановый срок полезного использования актива. Справедливая стоимость определяется на дату классификации объекта учета аренды методом рыночных цен (п. 18.1, п. 18.2, п. 26 Стандарта)</p> | <p>Разница между суммой арендных платежей и справедливой стоимостью арендных платежей признается доходами будущих периодов (отложенными доходами) с обособлением на счетах учета (п. 28.1 Стандарта).</p> | <p>Актив учитывается на забалансовом счете 01 "Имущество, полученное в пользование" по стоимости, указанной передающей стороной (п. 333 Инструкции N157н, ред. до Приказа Минфина от 31.03.2018 N 64н).</p> <p>Арендные платежи признаются по мере возникновения в составе расходов текущего финансового года.</p> |
| <p>Амортизация основного средства равномерно (ежемесячно) признается в течение срока пользования имуществом в составе финансового результата текущего периода (п. 28.2 Стандарта)</p> | <p>Доходы будущих периодов (отложенные доходы) равномерно признаются в составе финансового результата текущего периода в течение срока пользования имуществом с обособлением на счетах учета (п. 28.2 Стандарта)</p> | |

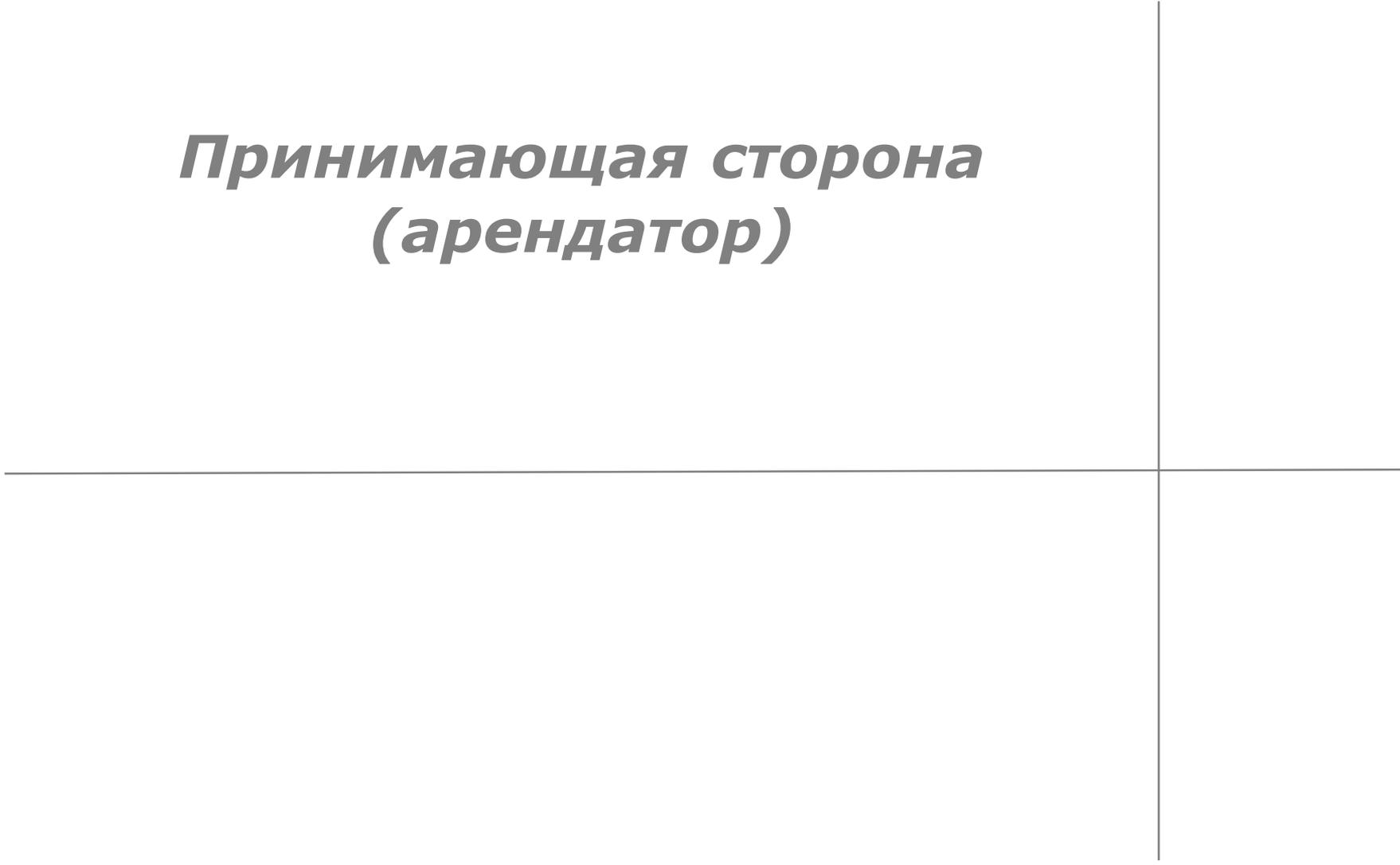
Отражение в учете ссудополучателя бессрочного безвозмездного пользования имуществом

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|--|--|--|
| <p>Признание в бухучете объекта основных средств, полученного в бессрочное безвозмездное пользование - <i>по справедливой стоимости арендных платежей за оставшийся срок полезного использования актива</i></p> | <p>0 101 10 310 «Недвижимое имущество учреждения»</p> <p>0 101 20 310 «Особо ценное движимое имущество учреждения»</p> <p>0 101 30 310 «Иное движимое имущество учреждения»</p> | <p>0 401 40 182 «Доходы будущих периодов от полученного бессрочного безвозмездного права пользования»</p> |
| <p>Начисление амортизации по объекту финансовой аренды - <i>ежемесячно, в течение срока полезного использования объекта ссудополучателем</i></p> | <p>0 109 00 271 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг»</p> | <p>0 104 00 411 «Амортизация основных средств»</p> |
| <p>Признание доходов текущего периода от безвозмездно полученного права пользования активом - <i>в размере справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей</i></p> | <p>0 401 40 182 «Доходы будущих периодов от полученного бессрочного безвозмездного права пользования»</p> | <p>0 401 10 182 «Доходы текущего периода от полученного бессрочного безвозмездного права пользования»</p> |

**Переходные положения
к применению
Стандарта «Аренда»**



***Принимающая сторона
(арендатор)***



Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»:

1. Провести инвентаризацию имущества, полученного в аренду или безвозмездное пользование (не связанного с выполнением учреждением административных полномочий), в рамках договоров, заключенных до 2018 года и действующих на 01.01.2018г.

В результате инвентаризации необходимо:

- а) подтвердить соответствие фактического наличия имущества учетным данным;
- б) проверить правильность отражения на бухгалтерских счетах информации об объектах учета аренды на дату первого применения СГС «Аренда» (на 01.01.2018г.)

Проверка информации об объектах учета аренды на 01.01.2018г. у принимающей стороны

У принимающей стороны на дату первого применения СГС «Аренда» (01.01.2018г.) должна быть следующая информация об объектах учета аренды:

| Объекты учета | Счет бухучета | Показатели |
|---|---|--|
| Объекты имущества, полученные в возмездное (безвозмездное) пользование | Забалансовый счет 01 "Имущество, полученное в пользование" | Стоимость объекта, указанная передающей стороной, а при отсутствии данных о стоимости в акте приема-передачи - условная оценка: один объект, один рубль (п. 333 Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета от 01.12.2010 N 157н) |
| Обязательств по уплате арендных платежей | Счет 0 302 24 730 "Расчеты по арендной плате за пользование имуществом" | Сальдо по счетам = объем принятых и неисполненных денежных обязательств |
| Объем принятых обязательств по уплате арендных платежей на финансовые периоды, следующие за 2017 г. | Счета аналитического учета счета 0 502 01 224 "Принятые обязательства по уплате арендных платежей" (0 502 21 224, 0 502 31 224, 0 502 41 224, 0 502 91 224) | |

Проверка информации об объектах учета аренды на 01.01.2018г. у принимающей стороны

Информация об объектах учета аренды у принимающей стороны на 01.01.2018г:

| Объекты учета | Счет бухучета | Показатели |
|--|--|--|
| Обязательства по возмещению затрат по содержанию переданных объектов (по условным арендным платежам) | Счета аналитического учета счета 0 302 00 000 "Расчеты по принятым обязательствам" | Сальдо по счетам = объем принятых и неисполненных обязательств по оплате условных арендных платежей |
| Объем принятых обязательств по оплате условных арендных платежей (возмещения расходов по содержанию объектов, переданных в пользование) на финансовые периоды, следующие за 2017г. | Счета аналитического учета счета 0 502 X1 200 "Принятые обязательства" | |
| Расходы по возмещению затрат на содержание переданных объектов имущества (по условным арендным платежам) счетах аналитического учета | Счета аналитического учета счетов 0 109 00 000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг", 0 401 20 000 "Расходы текущего финансового года" | При завершении 2017г. показатели расходов за отчетный период относятся на счет 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов". На 01.01.2018 г. – на счетах 0 109 00 000 и 0 401 20 000 нулевое сальдо |

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»

Подготовительные мероприятия для перехода к СГС «Аренда»:

2. Проанализировать условия документов, являющихся правовым основанием для получения имущества в аренду или в безвозмездное пользование, и классифицировать вид аренды - операционная или финансовая.

При отсутствии в документах условий, позволяющих однозначно отнести объекты учета аренды к операционной или финансовой аренде, необходимо внести в документы соответствующие дополнения (изменения).

3. Определить оставшиеся сроки полезного использования имущества, полученного в операционную аренду.

4. Определить суммы обязательств по уплате арендных платежей начиная с 2018 года и до завершения срока аренды.

Пример: договор аренды заключен 01.09.2017 г. на 11 месяцев с ежемесячной суммой арендных платежей 5 000 руб.

*По состоянию на 01.01.2018 г. оставшийся срок = $11 - 4 = 7$ месяцев,
сумма обязательств арендатора до завершения срока = $5 \text{ т.р.} \times 7 \text{ мес.} = 35 \text{ 000 руб.}$*

5. Подготовить Бухгалтерскую справку (ф. 0504833) в целях формирования входящих остатков по объектам учета аренды в межотчетный период.

6. По договорам безвозмездного пользования на неопределенный срок (операционная аренда) запросить у собственника имущества (по федеральному имуществу – у терр. отд. Госимущества) рыночную оценку стоимости аренды аналогичного объекта.

Арендатор: принятие на учет объектов операционной аренды

Отобранные в ходе инвентаризации объекты операционной аренды отражаются в **межотчетный период** на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833):

| Операция | Дебет | Кредит | Комментарии |
|--|---|--|---|
| Отражено право пользования арендованным объектом | 0 111 40* 000 "Право пользования имуществом" <i>*Аналитический счет по видам имущества</i> | 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" | Объекты операционной аренды отражаются по стоимости, равной сумме арендных платежей <u>за весь оставшийся срок действия договора</u> аренды. По договорам безвозмездного пользования запросить у собственника рыночную стоимость аналогичной аренды |
| Отражены обязательства по уплате арендных платежей | 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" | 0 302 24 000 "Расчеты по арендной плате за пользование имуществом" | Отраженный по сч. 0 302 24 000 объем обязательств следует сверить с показателями счета 0 502 01 000 «Принятые обязательства» (0 502 21 224, 0 502 31 224, 0 502 41 224, 0 502 91 224) по оплате аренды в 2018 году и последующие годы (раздел 3 отчетов по формам 0503128, 0503738 за 2017 год) |
| Выбытие объекта с забалансового учета | | 01 «Имущество, полученное в пользование» | - |



Одновременно с принятием на баланс Права пользования (сч. 111) должны быть отражены обязательства (сч. 302) – соотношение на контроле у Минфина

Подготовительные мероприятия к применению СГС «Аренда» по объектам финансовой аренды

Подготовительные мероприятия для перехода к СГС «Аренда»:

7. Отобранные в ходе инвентаризации **объекты финансовой аренды отражаются в межотчетный период на основании Бухгалтерской справки** (ф. 0504833) с учетом положений Методических указаний по применению переходных положений СГС "Основные средства" (письмо Минфина России от 30.11.2017 N 02-07-07/79257) и положений раздела VI Методических рекомендаций по применению СГС "Аренда".

Все объекты, вовлеченные в хозяйственный оборот на условиях бессрочного безвозмездного пользования (с условием содержания объекта пользователем), должны быть отражены у пользователя в составе основных средств!

Не ставить объект на учет в связи с отсутствием информации о его справедливой (рыночной) стоимости нельзя!

При отсутствии официальных сведений от собственника объекта о его рыночной (кадастровой) стоимости объект принимается на учет в условной оценке:

1 объект – 1 рубль (Метод. Рекомендации Минфина).

8. Уведомить учредителя о принятии на баланс объекта финансовой аренды и согласовать обязательства по уплате налога на имущество организаций.

Первоначальная стоимость объектов недвижимости, учтенных ранее за балансом

Отражение на балансовых счетах объектов недвижимости, которые ранее не признавались ОС, при первом применении СГС осуществляется :

- 1) по их кадастровой стоимости на дату первого применения СГС «Основные средства» (при ее наличии);
- 2) при отсутствии кадастровой стоимости на дату применения:
 - 2.1) по ранее сформированным оценкам (в отношении неотделимых улучшений в объекты недвижимости);
 - 2.2) если балансовая стоимость объекта до первого применения не была сформирована, в условной оценке: 1 объект – 1 рубль.

Отражение объектов по балансовой стоимости или условной оценке осуществляется **до получения актуальных кадастровых оценок**. *В настоящее время актуальные кадастровые оценки объектов недвижимости, определенные на дату первого применения Стандарта отсутствуют.*

Отношения, возникающие при проведении государственной кадастровой оценки на территории России, регулируются Федеральным законом от 3 июля 2016 года N 237-ФЗ. К отношениям, возникающим в связи с проведением государственной кадастровой оценки, пересмотром и оспариванием ее результатов, предусмотрен переходный период с 1 января 2017 года до 1 января 2020 года (ч. 1 ст. 24 закона №237-ФЗ).

Поэтому по объектам недвижимости, признаваемым при первом применении Стандарта на соответствующих счетах балансового учета, субъектам учета **необходимо в течение 2018 - 2020 гг. осуществить мероприятия по определению актуальных кадастровых оценок.**

Арендатор: принятие на учет объектов финансовой аренды

Пример. Здание, полученное по договору финансовой аренды и учтенное до 2018 года на забалансовом счете 01 "Имущество, полученное в пользование", необходимо в межотчетный период принять на учет на счет 0 101 12 000 «Нежилые помещения (здания и сооружения) - недвижимое имущество учреждения» по кадастровой стоимости.

| Операция | Дебет | Кредит |
|--|---|---|
| Списан с забалансового учета объект финансовой аренды | | Забалансовый счет 01 "Имущество, полученное в пользование" |
| Принято на учет здание, полученное по договору финансовой аренды | 0 101 12 000 «Нежилые помещения (здания и сооружения) - недвижимое имущество учреждения» | 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" |

Все дальнейшие операции осуществляются арендатором (как операционной, так и финансовой аренды) в порядке, установленном СГС «Аренда»

Классификация объектов в качестве основных средств и налог на имущество организаций

Являющиеся активами материальные ценности, указанные в пункте 7 СГС «Основные средства», признаются основными средствами исходя из критериев признания (принятия к бухгалтерскому учету) объектов основных средств, установленных пунктом 8 Стандарта, при их нахождении в эксплуатации, в запасе, на консервации, а также при их передаче субъектом учета, в том числе инвестиционной недвижимости, во временное владение и пользование или во временное пользование по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования.



В силу статьи 374 Налогового кодекса во взаимосвязи с указанным Стандартом **подлежат налогообложению налогом на имущество** организаций **учитываемые на балансе активы, отвечающие критериям признания (принятия к бухгалтерскому учету) основных средств в соответствии с пунктом 8 Стандарта.**

Письмо Минфина России от 15.12.2017 г. N 02-07-10/84312



Статья 374. Объект налогообложения

1. Объектами налогообложения **для российских организаций** признается **движимое и недвижимое имущество** (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), **учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств** в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 настоящего Кодекса.

4. **Не признаются объектами налогообложения:**

....

8) **объекты основных средств, включенные в 1 или во 2 амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ.**

2018 год



Статья 381. Налоговые льготы

Освобождаются от налогообложения:

25) организации - в отношении **движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением** принятых на учет в результате:

- реорганизации или ликвидации юридических лиц;
- передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями пункта 2 статьи 105.1 НК взаимозависимыми.

В 2018г. льготы по п.25 применяются в соответствии с региональными законами

Статья 380. Налоговая ставка

3.3. Налоговые ставки, определяемые законами субъектов РФ в отношении имущества, указанного в п. 25 ст. 381 настоящего Кодекса, не освобожденного от налогообложения в соответствии со статьей 381.1 настоящего Кодекса, не могут превышать в 2018 году 1,1 %. ***2018г.***

4. В случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов РФ, налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в настоящей статье.



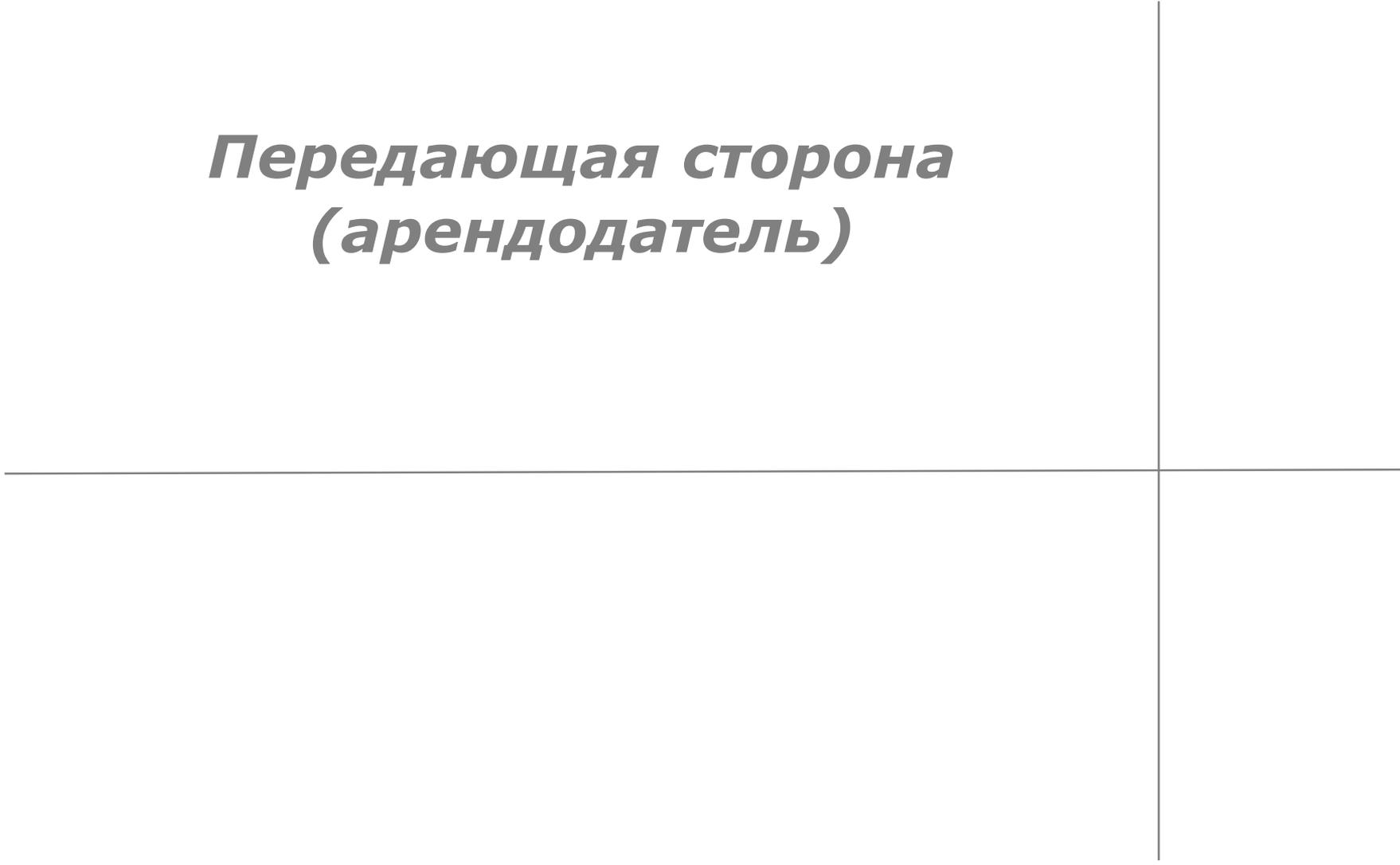
Статья 374. Объект налогообложения

1. Объектами налогообложения **для российских организаций** признается ~~движимое и недвижимое имущество~~ (в том числе **недвижимое** имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), **учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств** в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 настоящего Кодекса.

4. Не признаются объектами налогообложения:

- 1) **земельные участки и иные объекты природопользования** (водные объекты и другие природные ресурсы);
- 2) имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба,
- 3) объекты, признаваемые памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;
- 4) ядерные установки, используемые для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;
- 5) ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- 6) космические объекты;
- 7) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.
- ~~8) объекты основных средств, включенные в 1 или во 2 амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ.~~

***Передающая сторона
(арендодатель)***

A diagram consisting of a horizontal line extending from the left edge of the page towards the right, and a vertical line extending from the top edge of the page down to the horizontal line, intersecting at its right end.

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»:

1. Провести инвентаризацию имущества, переданного в аренду или безвозмездное пользование (не связанного с выполнением учреждением административных полномочий), в рамках договоров, заключенных до 2018 года и действующих на 01.01.2018г.

В результате инвентаризации необходимо:

- а) подтвердить соответствие фактического наличия имущества учетным данным;
- б) проверить правильность отражения на бухгалтерских счетах информации об объектах учета аренды на дату первого применения СГС «Аренда» (на 01.01.2018г.)

Проверка информации об объектах учета аренды на 01.01.2018г. у передающей стороны

1. У передающей стороны на 01.01.2018г. должна быть следующая информация:

| Объекты учета | Счет бухучета | Показатели |
|---|---|--|
| Расчеты по арендным платежам с пользователем | Счета аналитического учета счета 0 205 20 000 "Расчеты по доходам от собственности" | Объем задолженности по неисполненным расчетам |
| Информация об объектах имущества, переданных в пользование по договорам лизинга | Забалансовые счета 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)", 26 "Имущество, переданное в безвозмездное пользование" | Стоимость объекта, указанная в передаточном акте |
| Расчеты по условным арендным платежам | Счета аналитического учета счета 0 205 30 000 "Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг" | Дост.= задолженность арендатора по неисполненным платежам Кост.= расчеты по предварительной оплате |
| Доходы по условным арендным платежа | Счет 0 401 10 130 "Доходы от оказания платных услуг" | При завершении 2017г. показатели доходов относятся на счет 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов". На 01.01.2018 года – на счете 0 401 10 130 нулевое сальдо |

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»

Подготовительные мероприятия для перехода к СГС «Аренда»:

2. Проанализировать условия документов, являющихся правовым основанием для передачи имущества в аренду или в безвозмездное пользование, и классифицировать вид аренды - операционная или финансовая.

При отсутствии в документах условий, позволяющих однозначно отнести объекты учета аренды к операционной или финансовой аренде, необходимо внести в документы соответствующие дополнения (изменения).

3. Определить оставшиеся сроки полезного использования имущества, переданного в аренду.

4. Определить суммы обязательств арендатора по уплате арендных платежей начиная с 2018 года и до завершения срока аренды.

Пример: договор аренды заключен 01.09.2017 г. на 11 месяцев с ежемесячной суммой арендных платежей 5 000 руб.

По состоянию на 01.01.2018 г. оставшийся срок = 11 - 4 = 7 месяцев,

сумма обязательств арендатора до завершения срока = 5 т.р. × 7мес. = 35 000 руб.

5. Подготовить Бухгалтерскую справку (ф. 0504833) в целях формирования входящих остатков по объектам учета аренды в межотчетный период.

6. По договорам безвозмездного пользования на неопределенный срок (операционная аренда) обязательства арендатора и доходы будущих периодов отражаются исходя из рыночной оценки стоимости аренды аналогичного объекта.

Арендодатель: формирование входящих остатков по объектам операционной аренды

Отобранные в ходе годовой инвентаризации объекты операционной аренды отражаются в **межотчетный период** на основании Бухг. справки (ф. 0504833):

| Операция | Дебет | Кредит | Комментарии |
|-----------------------------|---|--|---|
| Учет расчетов с арендатором | 0 205 21 000 "Расчеты с плательщиками доходов от операционной аренды" | 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" | Дебиторская задолженность и доходы будущих периодов отражаются в сумме арендных платежей, которые должны быть уплачены арендатором за оставшийся срок действия договора аренды. При льготных условиях аренды (в т.ч. передаче имущества в безвозмездное пользование) – по справедливой стоимости арендных платежей |
| | 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" | 0 401 40 121 0 401 40 182 "Доходы будущих периодов по операционной аренде" | |
| Забалансовый учет | 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)", 26 "Имущество, переданное в безвозмездное пользование" | | Стоимость объекта, указанная в передаточном акте (Инструкция №157н) |



На 01.01.2018г. на балансе арендодателя должны быть отражены все доходы, ожидаемые к получению за весь срок аренды (сч. 401 40)

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»

Подготовительные мероприятия для перехода к СГС «Аренда»:

7. Проверить наличие в **Инвентарной карточке** (ф. 0504031) информации о передаче объекта в операционную аренду: номер и дата договора, срок договора, наименование арендатора.

8. Сверить **прогнозные показатели по доходам**, отраженным в плане ФХД в части арендных платежей, с объемом ожидаемых доходов от арендных платежей (счет 0 401 40 121) и при необходимости их скорректировать.

9. Утвердить учетной политикой порядок признания доходов текущего периода от операционной аренды :

- ежемесячно равномерно (в сумме арендного платежа)
- *или* в соответствии с графиком арендных платежей

Арендодатель: формирование входящих остатков по объектам финансовой аренды

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|--|---|--|
| 1. Списание объекта ОС, переданного по договору финансовой аренды | | |
| Списание накопленной амортизации | 0 104 00 000 «Амортизация основных средств» | 0 101 00 000 «Основные средства» |
| Списание с балансового учета объекта, переданного в финансовую аренду | 0 401 30 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" | 0 101 00 000 «Основные средства» |
| 2. Принятие на забалансовый учет объекта, переданного в финансовую аренду | 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)", 26 "Имущество, переданное в безвозмездное пользование" | |
| 3. Признание предстоящих доходов от предоставления права пользования активом в сумме дисконтированной стоимости арендных платежей за оставшийся период аренды. При льготных условиях аренды – по справедливой стоимости | 0 205 22 560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от финансовой аренды" | 0 401 40 122 0 401 40 182 "Доходы будущих периодов от финансовой аренды" |

Все дальнейшие операции осуществляются арендодателем в порядке, установленном СГС «Аренда»

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда»

Подготовительные мероприятия для перехода к применению СГС «Аренда» (для арендатора и арендодателя):

Внести в Учетную политику положения о порядке учета объектов аренды:

- применяемые способы амортизации относительно групп объектов учета аренды;
- особенности применения первичных (сводных) учетных документов при отражении операций по объектам учета аренды, в том числе, при изменении их стоимостных оценок, при досрочном расторжении договоров пользования, реклассификации объектов учета аренды;
- порядок проведения инвентаризации объектов учета аренды с учетом положений Приказа Минфина России от 30.03.2015 N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению)

**Раскрытие информации
об объектах аренды
в отчетности**

Информация об объектах аренды, подлежащая включению в отчетность

Информация представляется в отчетности с учетом следующих требований (п. 31 Стандарта):

- данные об активах и обязательствах отражаются в отчетности развернуто и не подлежат взаимоисключению (взаимозачету);
- права пользования активом, отложенные (предстоящие) доходы от предоставления прав пользования активом, отложенные расходы по упущенной выгоде, дебиторская и кредиторская задолженности разделяются на краткосрочные и долгосрочные.

В Пояснительной записке подлежит раскрытию следующая информация (п. 32 Стандарта):

- сверка общей суммы арендных платежей с общей суммой их дисконтированных стоимостей;
- общая сумма признанных за отчетный период процентных доходов и расходов;
- сверка общей суммы арендных платежей с общей суммой их дисконтированных стоимостей по группам объектов учета аренды, исходя из их сроков полезного использования
 - до одного года;
 - от 1 до 3 лет;
 - свыше 3 лет;
- общая сумма расходов (доходов) по условным арендным платежам, признанных в отчетном периоде;
- общее описание существенной информации об объектах учета аренды, в том числе
 - наличие условий продления срока пользования имуществом,
 - наличие условий о праве покупки (выкупа) имущества (объекта учета аренды),
 - наличие положений о повышении арендных платежей, в том числе цены выкупа;
 - основные принципы определения расходов (доходов) по условным арендным платежам;
 - любые ограничения, предусмотренные договором аренды или безвозмездного пользования.