
ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА КАЗЕННЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ ОТДЕЛЬНЫХ ОБЪЕКТОВ АРЕНДЫ

Белгородцева Яна Владимировна, доц.
Моисеева Ирина Ивановна, канд. экон. наук

Липецкий государственный технический университет, ул. Интернациональная, 5а,
Липецк, Россия, 398600; e-mail: belgdima2@yandex.ru; eliza_2006@mail.ru

Цель: при принятии СГС «Аренда» возникло немало вопросов у практикующих бухгалтеров. *Обсуждение:* начиная с 2018 г. бухгалтерский учет операций по аренде следует вести в соответствии с федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда», утвержденным приказом Минфина РФ от 31.12.2016 № 258. Соответственно произошли изменения в учете объектов аренды, в порядке их отражения на счетах бухгалтерского учета. Т.е. вступили в силу новые правила отражения в учете фактов хозяйственной жизни наиболее распространенного вида арендных отношений – предоставления в аренду помещений обеими сторонами – арендатором и арендодателем. *Результаты:* в своем исследовании мы уделили внимание рассмотрению отдельных вопросов порядка отражения на счетах бухгалтерского (бюджетного) учета операционной и финансовой (неоперационной) аренды казначейских учреждений. Представили примеры и на их основе даны комментарии по практическому применению.

Ключевые слова: казенное учреждение, учет финансовой (неоперационной) аренды, учет операционной аренды.

DOI: 10.17308/meps.2019.4/2091

Введение

Вопрос правомерности сдачи в аренду нежилых помещений учреждениями государственного сектора в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности и правильности учета данной аренды является актуальным на сегодняшний день.

Методология исследования

Рассматривая нормативно-правовую базу, необходимо отметить, что в ГК РФ п. 1 ст. 296 отмечено, что учреждения и казенные предприятия, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, вла-

деют, пользуются этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, назначением этого имущества, и если иное не установлено законом, распоряжаются этим имуществом с согласия собственника этого имущества. [2] В свою очередь, в п. 4 ст. 298 ГК РФ говорится, что без согласия собственника казенное учреждение не вправе распоряжаться имуществом либо отчуждать его, кроме того, доходы, полученные от такой деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации [2].

Кроме того, в ст. 161 Бюджетного кодекса РФ и ст. 298 ГК РФ отмечено, что казенное учреждение вправе осуществлять иную приносящую доход деятельность при условии, что такая деятельность предусмотрена в его учредительных документах [1, 2].

Обсуждение результатов

Таким образом, мы можем сделать вывод, что если такая деятельность предусмотрена в учредительных документах учреждения, оно вправе с согласия собственника сдавать временно свободные нежилые помещения в аренду, при этом отношения между арендодателем и арендатором оформляются договором.

С 1 января 2018 года вступил в силу Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 258н, утвердивший Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» [12]. С целью перейти на применение положений данного Стандарта Минфин разработал:

– Методические рекомендации (содержатся в Приложении к Письму Минфина России от 13.12.2017 № 02-07-07/83464)[7];

– Методические указания (содержатся в Приложении к Письму Минфина России от 13.12.2017 № 02-07-07/83463) [6].

Рассмотрим на примере, каким образом возможно отразить передачу и получение объектов в бухгалтерском учете казенного учреждения и органа власти, если казенное учреждение передает органам власти в безвозмездное пользование часть здания (кабинеты), оставляет за собой обслуживание здания (коммунальные услуги, текущее содержание и т.д.) согласно уставным документам.

Для целей бухгалтерского учета объекты учета аренды должны классифицироваться как объекты учета операционной или неоперационной (финансовой) аренды. Классификация объектов учета аренды осуществляется посредством оценки договорных условий пользования имуществом. Стандартом «Аренда» предусмотрена следующая классификация объектов учета аренды:

1. Объекты учета операционной аренды:

– объекты, возникающие по договору аренды, в рамках которого платежи являются только платой за пользование имуществом (арендной платой);

– объекты, возникающие по договору аренды земель (непроизведенных активов).

2. Объекты учета финансовой (неоперационной) аренды:

– объекты государственной (муниципальной) казны, которые переданы органом, уполномоченным на управление таким имуществом, за плату или в безвозмездное пользование коммерческим и (или) некоммерческим организациям;

– объекты по договору лизинга с органом, уполномоченным на управление государственным (муниципальным) имуществом, а также с субъектом учета, которые выступают либо арендодателями (лизингодателями), либо арендаторами (лизингополучателями) [12]

Не относятся к объектам аренды следующие объекты учета, возникающие при предоставлении:

– участков недр для их геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых (природного газа, нефти, иных аналогичных невозобновляемых ресурсов);

– биологических активов;

– нематериальных активов.

Также не являются объектами учета аренды объекты, возникающие когда государственное (муниципальное) имущество закрепляется на праве оперативного управления за субъектами учета для выполнения возложенных на них функций [12].

В нашем случае следует определить, является ли такая передача арендными отношениями или нет. Обратимся к Методическим указаниям по стандарту Аренда [7], где описана ситуация, в которой передача имущества в пользование не относится к арендным отношениям:

1) Собственник имущества создает «специальное учреждение» (в нашем примере – казенное учреждение) и наделяет его двумя функциями (в уставе):

– содержание имущества собственника;

– организационно-техническое обеспечение других учреждений, созданных собственником;

2) Собственник имущества передает этому «специальному учреждению» имущество на баланс – на праве оперативного управления;

3) «Специальное учреждение» заключает с пользователями договора безвозмездно бессрочного пользования без возложения на пользователей обязанностей по содержанию этого имущества (то есть содержание продолжает осуществлять «специальное учреждение»).

Из вышеуказанного мы видим, что СГС «Аренда» к таким отношениям не применяется. Подобные разъяснения также даны Департаментом бюджетной методологии и финансовой отчетности в государственном секторе Министерства финансов Российской Федерации в Письме Минфина

России от 13 июня 2018 г. № 02-07-10/40429. По мнению Департамента, при наличии необходимых распорядительных документов о передаче нефинансовых активов (объекта аренды) арендатору в целях использования им указанного имущества в рамках выполнения функций, без возложения обязанности по содержанию имущества на арендатора, или (и) если у арендодателя данного имущества имеются организационно-распорядительные документы, возлагающие на него функции по содержанию данного имущества, в бухгалтерском учете арендатора указанные объекты следует отражать на счете 01 «Имущество, полученное в пользование» [8].

Таким образом, если казенное учреждение передает имущество в пользование для того, чтобы пользователи (арендаторы), которым их передали, могли выполнять свои обязанности и при этом оставляет за собой обязанности по содержанию и обслуживанию этого имущества, положение СГС «Аренда» к таким отношениям не применяется.

Исходя от обратного, если приведенные условия не выполняются, то возникают объекты учета аренды. В соответствии с п. 12 СГС «Аренда» выделяет два условия для отнесения арендных отношений к операционной аренде:

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

- общая сумма арендной платы за весь срок пользования имуществом ниже и несопоставима со справедливой стоимостью передаваемого в пользование имущества на дату классификации объектов учета аренды [12].

При этом перечисленные признаки по отдельности или вместе являются основанием для классификации объектов учета аренды в качестве объектов учета операционной аренды. Однако при наличии одного или нескольких вышеперечисленных признаков и при одновременном наличии одного или нескольких признаков финансовой аренды, объекты учета аренды классифицируются в качестве объектов учета неоперационной (финансовой) аренды.

Признаки финансовой аренды при этом определены п. 13 СГС «Аренда»:

- срок пользования имуществом сопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества, указанного при его предоставлении;

- сумма всех арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью передаваемого в пользование имущества, определенной на дату классификации объектов учета аренды;

- передача права собственности на арендованное имущество арендатору по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены;

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

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

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

– убытки (прибыль) от изменений справедливой стоимости передаваемого в пользование имущества в течение срока договора относятся на пользователя такого имущества, в том числе вследствие увеличения арендных платежей (арендной платы) по одностороннему решению собственника (правообладателя) имущества [12].

Таким образом, к финансовой аренде будут относиться:

– договора безвозмездного бессрочного пользования.

К операционной аренде будут относиться:

– договора срочного безвозмездного пользования, у которых срок договора меньше оставшегося срока полезного использования объекта аренды;

– договора безвозмездного срочного пользования с условиями возврата после окончания срока в условиях пригодности объекта к дальнейшей эксплуатации по назначению.

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

– у арендодателя – согласно пунктам 24, 25 СГС «Аренда»;

– у арендатора – согласно пунктам 20, 21 СГС «Аренда».

Рассмотрим ситуацию, когда заключается договор безвозмездного пользования. В соответствии с п. 26 СГС «Аренда» объекты учета аренды, которые возникают в рамках договора безвозмездного пользования, отражаются в бухгалтерском учете по их справедливой стоимости, которая определяется на дату классификации объектов учета аренды методом рыночных цен – как если бы право пользования имуществом было предоставлено на коммерческих (рыночных) условиях. Следовательно, начислять в доход следует не балансовую стоимость имущества, а стоимость аренды этого имущества на рынке за весь срок действия договора. Министерство финансов называет это «справедливой стоимостью арендных платежей». Порядок определения такой стоимости определен в Инструкции 157н п. 25, согласно которому данные о действующей цене должны быть подтверждены документально, а в случаях невозможности документального подтверждения – экспертным путем.

Таким образом, первым способом оценки стоимости таких арендных платежей будет наем эксперта-оценщика.

Второй вариант, – если орган управления имуществом (мы) проводим

оценку средней рыночной стоимости аренды (если необходимо обосновать сумму доходов бюджета, которая будет зачислена в связи с использованием государственного (муниципального) имущества) – можно взять сведения об этой оценке.

В случае если средств на оценщика нет, и орган управления имуществом не проводит оценку, то пункт 25 Инструкции 157н предлагает при определении текущей оценочной стоимости объекта нефинансового актива в целях принятия к бухгалтерскому учету комиссией по поступлению и выбытию активов, которая создана в учреждении на постоянной основе, использовать данные о ценах на аналогичные материальные ценности, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, которые имеются у органов государственной статистики, а также в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения (в том числе экспертов, привлеченных на добровольных началах к работе в комиссии по поступлению и выбытию активов) о стоимости аналогичных объектов нефинансовых активов» [10].

Таким образом, комиссией по поступлению и выбытию активов, созданной в учреждении на постоянной основе, при определении текущей оценочной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объекта нефинансового актива используются данные о ценах на аналогичные материальные ценности, полученные в письменной форме от организаций. Следовательно, подтвердить стоимость можно исходя из прайс-листов на аренду аналогичного (по метражу и типу) помещения в данной местности (районе, городе, области и т.д.). При этом желательно не использовать только одно предложение, а взять два-три и посчитать среднее арифметическое из них.

Из вышесказанного можно в порядке убывания значимости выстроить возможные варианты подтверждения справедливой стоимости аренды имущества:

1. По акту оценки независимого эксперта-оценщика;
2. По документу, подтверждающему оценку стоимости, проведенную органом управления имуществом (Приказ, распоряжение);
3. Решением своей Комиссии по поступлению и выбытию активов (оформленному в произвольной форме) исходя из среднего арифметического из нескольких коммерческих предложений (2-3) по аренде аналогичных площадей в данном районе (городе, области).

Рассмотрим на примере заключения договора безвозмездного пользования и отражения объектов учета аренды. Согласно п. 29.1 СГС «Аренда», объект учета операционной аренды на льготных условиях – доход от предоставления права пользования активом признается в бухгалтерском учете по справедливой стоимости, но мы этот доход не получим и поэтому разница между суммой арендных платежей и справедливой стоимостью арендных платежей отражается в составе отложенных расходов по упущенной выгоде от предоставления права пользования активом.

В таком случае у арендодателя возникают:

– доходы от предоставления имущества в пользование – по справедливой стоимости арендных платежей;

– отложенные расходы по упущенной выгоде от предоставления права пользования активом.

В момент заключения договора безвозмездного пользования казенное учреждение отразит на счетах:

Дт 1 21005 560 Кт 1 40140 121 – доходы от предоставления имущества в пользование – по справедливой стоимости арендных платежей;

Дт 1 40150 200 Кт 1 21005 660 – отложенные расходы по упущенной выгоде от предоставления права пользования активом.

Коды КОСГУ для безвозмездных перечислений следующие по счету 1 40150 200:

- 241 – если передаем (заключаем договор безвозмездного пользования) другим государственным (муниципальным) организациям;
- 242 – если передаем негосударственным организациям или физ. лицам.

Они представлены в п. 29.2 СГС «Аренда»: «...в течение срока пользования имуществом отложенные доходы от предоставления права пользования активом, а также отложенные расходы по упущенной выгоде от предоставления права пользования активом равномерно (ежемесячно) относятся на финансовый результат текущего периода с обособлением на соответствующих счетах аналитического учета Рабочего плана счетов субъекта учета (доходов от собственности, расходов по безвозмездным перечислениям)» [12].

Таким образом, ежемесячно, в период действия договора безвозмездного пользования, учреждение будет отражать справедливую стоимость арендных платежей за весь период аренды:

Дт 1 40140 121 Кт 1 40110 121;

Дт 1 40120 200 Кт 1 40150 200.

Активом, признаваемым в бухгалтерском учете арендатора в составе объектов учета операционной аренды, является право пользования данным имуществом. Учреждения-пользователи такого имущества сформируют бухгалтерские записи:

В момент заключения договора:

Дт 1 11142 350 Кт 1 40140 182.

Ежемесячно в период действия договора:

Дт 1 40120 224 Кт 1 10442 450;

Дт 1 40140 182 Кт 1 40110 182.

По окончании договора:

Дт 1 10442 450 Кт 1 11142 450.

Если такой договор безвозмездного пользования был заключен до 2018 года и продолжает свое действие в 2018 году и дальше, то учреждению необходимо в межотчетный период принять к учету объекты аренды за весь оставшийся срок действия договора.

Признание объектов учета финансовой (неоперационной) аренды осуществляется на дату классификации объектов учета аренды. Возникающие объекты бухгалтерского учета подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета по правилам учета объектов финансовой аренды:

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

Однако, согласно п. 22 СГС «Аренда», передача объекта учета финансовой аренды арендатору отражается арендодателем на дату классификации объектов учета аренды как выбытие объекта нефинансового актива и одновременно отражаются на балансовых счетах расчеты по доходам от собственности [12]. Следовательно, на наш взгляд, от таких договоров безвозмездного пользования, имеющих признаки финансовой аренды, учреждениям стоит избавиться до 2019 г.

В своей основе договора безвозмездного бессрочного пользования, которые довольно часто заключаются учреждениями, имеют признаки финансовой аренды. Следовательно, такие «бессрочные» договора пользования целесообразно перезаключить на «определенный срок», который будет меньше и несопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества, указанным при его предоставлении (п. 12 ФСБУ «Аренда»).

Если это сделать не удастся, то как один из вариантов можно предложить не прописывать срок пользования в договоре считать бессрочный договор договором операционной аренды, который прописан в Письме Минфина от 8 мая 2018 г. № 02-07-10/31144: «...в случае 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 (далее – обозримое будущее), и у его собственника (учредителя) отсутствуют намерения и (или) необходимость ликвидировать субъект учета (субъект отчетности) или прекратить его деятельность в обозримом будущем (п. 77 ФСБУ «Концептуальные основы»). Учитывая изложенное, в целях признания автономным учреждением в бухгалтерском учете объектов учета аренды, полученных (переданных) по договорам, заключенным на неопределенный срок, следует руководствоваться сроком, сопоставимым с обозримым будущим» [9].

Таким образом, если такой договор заключен от 01.01.2018 года, то:

– последний год, за который составлена отчетность – 2017 год – это первый год;

– плюс три года планового периода – итого четыре года.

То есть бессрочные договора можно считать заключенными на «срок бюджетного планирования». Такое положение следует предусмотреть в учетной политике учреждения.

Список источников

1. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2018)

2. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019)

3. Ендовицкий Д.А., Полухина И.В., Коробейникова Л.С. *Экономический анализ расчетов корпораций: учебное пособие*. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2018.

4. Костюкова Е.И. *Вызовы современности: проблемы, возможности, решения*. Ставрополь, АГРУС Ставропольского государственного аграрного университета, 2015.

5. Махотин А.А. Оценка существующих подходов к анализу эффективности имущественного комплекса экономического субъекта // *Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской: материалы 8-й Международной научно-практической конференции*. Воронеж, 2019, ч. 2, с. 142-147.

6. Письмо Минфина России от 13.12.2017 № 02-07-07/83463 «Методические указания по переходным положениям СГС «Аренда» при первом применении».

7. Письмо Минфина России от 13.12.2017 № 02-07-07/83464 «Методические

указания по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда».

8. Письмо Минфина России от 13 июня 2018 г. № 02-07-10/40429.

9. Письмо Минфина России от 8 мая 2018 г. № 02-07-10/31144.

10. Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 28.12.2018) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

11. Учет, анализ и контроль в корпорациях: монография [под ред. Д.А. Ендовицкого]. Воронежский государственный университет, Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2018.

12. Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда»: утвержден Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 258н (вступил в силу с 2018 г.).

PRACTICAL FEATURES OF ACCOUNTING BY PUBLIC INSTITUTIONS OF INDIVIDUAL RENTAL OBJECTS

Belgorodtseva Yana Vladimirovna, Assoc. Prof.

Moiseeva Irina Ivanovna, Cand. Sc. (Econ.)

Lipetsk State Technical University, Internatsionalnaya st., 5a, Lipetsk, Russia, 398600;
e-mail: belgdima2@yandex.ru; eliza_2006@mail.ru

Purpose: the authors research in detail SGS «Rent». *Discussion:* starting from 2018, accounting for leasing transactions should be maintained in accordance with the federal accounting standard for public organizations «Rent». Ministry of Finance of the Russian Federation approved an order on this issue on the 31 of December 2016, no. 258. As a result, new rules for reflecting the facts of the economic life for the most common type of rental relations have entered into force – leasing of premises by both parties – the tenant and the landlord. *Results:* the authors paid attention to the consideration of individual reflection issues in the accounts of accounting (budget) of operating and financial (non-operating) leases for treasury institutions in the study. The authors presented the examples and on the basis of them gave comments on practical application.

Keywords: state institution, accounting of financial (non-operating) leases, accounting of operating leases.

References

1. Byudzhethnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii ot 31.07.1998 no. 145-FZ (red. ot 27.12.2018). (In Russ.)
2. Grazhdanskiy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chasty pervaya) ot 30.11.1994 no. 51-FZ (red. ot 03.08.2018) (s izm. i dop., vstup. V silu s 01.01.2019). (In Russ.)
3. Endovitskiy D.A., Polukhina I.V., Korobeynikova L.S. *Ekonomicheskiy analiz raschetov korporatsiy* [Economic analysis of corporate settlements]: uchebnoe posobie. Voronezh, Izdatelskiy dom VGU, 2018. (In Russ.)
4. Kostyukova E.I. *Vyzovy sovremennosti: problemy, vozmozhnosti, resheniya* [Challenges of our time: problems, opportunities, solutions]. Stavropol, AGRUS Stavropol'skogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta, 2015. (In Russ.)
5. Makhotin A.A. Otsenka sushchestvuyushchikh podkhodov k analizu effektivnosti imushchestvennogo kompleksa ekonomicheskogo subyekta [Evaluation of existing approaches to the effectiveness analysis of the property complex for an economic entity]. *Aprelyskie nauchnye chteniya imeni professora L. T. Gilyarovskoy: materialy 8-y Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Voronezh, 2019, ch. 2, pp. 142-147. (In Russ.)
6. Pisymo Minfina Rossii ot 13.12.2017 no. 02-07-07 / 83463 «Metodicheskie ukazaniya po perekhodnym polozheniyam SGS «Arenda» pri pervom primenenii». (In Russ.)
7. Pisymo Minfina Rossii ot 13.12.2017 no. 02-07-07 / 83464 «Metodicheskie ukazaniya po primeneniyu federal'nogo standarta bukhgalterskogo ucheta dlya organizatsiy gosudarstvennogo sektora «Arenda». (In Russ.)
8. Pisymo Minfina Rossii ot 13 iyunya

2018 g. no. 02-07-10/40429. (In Russ.)

9. Pisymo Minfina Rossii ot 8 maya 2018 g. no. 02-07-10/31144. (In Russ.)

10. Pisymo Minfina Rossii ot 01.12.2010 no. 157n (red. ot 28.12.2018) «Ob utverzhdenii Edinogo plana schetov bukhgalterskogo ucheta dlya organov gosudarstvennoy vlasti (gosudarstvennykh organov), organov mestnogo samoupravleniya, organov upravleniya gosudarstvennymi vnebyudzhetnymi fondami, gosudarstvennykh akademiya nauk, gosudarstvennykh (munitsipalnykh) uchrezh-

deniy i Instruktsii po ego primeneniyu». (In Russ.)

11. Uchet, analiz i kontroly v korporatsiyakh [Accounting, analysis and control in corporations]: monografiya. [pod red. D.A. Endovitskogo]. Voronezhskiy gosudarstvennyy universitet. Voronezh, Izdatel'skiy dom VGU, 2018. (In Russ.)

12. Federalnyy standart bukhgalterskogo ucheta dlya organizatsiy gosudarstvennogo sektora «Arenda»: utverzhden Prikazom Minfina Rossii ot 31.12.2016 no. 258n (vstupil v silu s 2018 g.). (In Russ.)