

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ
«Аренда»

Приказ МФ РФ № 258н от 31.12.2016 г.

Приказ Минфина России от 31.12.2016 N 258н ""Аренда"

Стандарт применяется при отражении в бухгалтерском учете

- **активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни,**
- возникающих при получении (предоставлении) во временное владение и пользование или во временное пользование материальных ценностей

По договору аренды
(имущественного найма)

По договору
безвозмездного
пользования

224 «Арендная плата за пользование имуществом»

229 «Арендная плата за пользование земельными участками»

121 «Доходы от операционной аренды»

122 «Доходы от финансовой аренды»

Термины и их определения

Процентные расходы (доходы)

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

Расходы (доходы) по условным арендным платежам

- часть платы за пользование и (или) содержание (возмещение затрат по содержанию) имущества, осуществляемая в соответствии с договором аренды (имущественного найма) или договором безвозмездного пользования, размер которой **НЕ ЗАФИКСИРОВАН** договором в виде денежного значения, и определяется в ходе исполнения договора.

Срок полезного использования объекта учета аренды

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

Дисконтированная стоимость арендных платежей

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

КОСГУ

Расходы

224 «Арендная плата за пользование имуществом»

Доходы

122 «Доходы от финансовой аренды»

Термины и их определения

Процентные расходы (доходы)

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

Расходы (доходы) по условным арендным платежам

- часть платы за пользование и (или) содержание (возмещение затрат по содержанию) имущества, осуществляемая в соответствии с договором аренды (имущественного найма) или договором безвозмездного пользования, размер которой **НЕ ЗАФИКСИРОВАН** договором в виде денежного значения, и определяется в ходе исполнения договора.

Срок полезного использования объекта учета аренды

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

Дисконтированная стоимость арендных платежей

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

КОСГУ

Расходы

221, 223, 225, 226 – в зависимости от вида возмещаемых расходов

Доходы

135 «Доходы по условным арендным платежам»

Требования СГС «Аренда»

ПРИМЕНЯЮТСЯ

НЕ ПРИМЕНЯЮТСЯ

Требования СГС «Аренда»

ПРИМЕНЯЮТСЯ



- при получении (предоставлении)
- во временное владение и (или) пользование
- материальных ценностей
- по договору аренды (имущественного найма)
- либо по договору безвозмездного пользования.

В том числе :

- при передаче государственного (муниципального) имущества **в безвозмездное пользование;**
- при передаче государственного (муниципального) имущества, **составляющего государственную (муниципальную) казну,** органом, уполномоченным на управление таким имуществом, за искл.передачи **в оперативное управление.**

Требования СГС «Аренда»

НЕ ПРИМЕНЯЮТСЯ

А) в случае передачи учреждениями объектов нефинансовых активов

- при **СОХРАНЕНИИ** за ними функций по содержанию государственного (муниципального) имущества, организационно-техническому обеспечению иных учреждений (органов власти),
- в целях использования последними указанного имущества при выполнении возложенных на них функций (полномочий),
- **без возложения на пользователя имущества обязанности по его содержанию**

Б) при закреплении государственного (муниципального) имущества на праве **оперативного управления** за субъектами учета с целью выполнения ими возложенных на них полномочий (функций).

*Прим. Счет 101
«Основные средства»*

В) **участков недр** в целях осуществления геологического изучения недр, разведки и (или) добычи полезных ископаемых (нефти, природного газа, иных аналогичных невозобновляемых ресурсов);

Г) во временное владение и (или) пользование материальных ценностей, относящихся для целей бухгалтерского учета к **биологическим активам**;

Д) во временное пользование материальных носителей, в которых выражены соответствующие РИД или средства индивидуализации в части принятия на учет активов, относящихся для целей бухгалтерского учета к нематериальным активам.

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

- посредством заключения договоров (контрактов), осуществления расходов самостоятельно;
- посредством возмещения пользователем имущества расходов по содержанию имущества, находящегося у него в пользовании, произведенных передающей стороной (арендатором, стороной, передающей в безвозмездное пользование).

При этом операции по передаче такого имущества подлежат отражению в порядке, предусмотренном до применения СГС "Аренда" (**до 1 января 2018 года**):

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

принимающей стороной - на забалансовом счете 01 "Имущество, полученное в пользование"

Классификация объектов аренды

Операционная
аренда

Не
операционная
(финансовая)
аренда

*Аренда на
льготных
условиях*

Операционная

Не операционная
(финансовая)

Классификация объектов АРЕНДЫ

ПРИМЕРЫ

ОПЕРАЦИОННАЯ

ОПЕРАЦИОННАЯ
Аренда

ОПЕРАЦИОННАЯ Аренда
на льготных условиях
(безвозмездное пользование)

ФИНАНСОВАЯ (не операционная)

ФИНАНСОВАЯ
Аренда

ФИНАНСОВАЯ Аренда
на льготных условиях
(безвозмездное пользование)

Классификация объектов аренды

Операционная аренда

а) **срок пользования имуществом меньше и несопоставим с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества;**

б) на дату классификации **общая сумма арендной платы, предусмотренной договором за весь срок пользования имуществом и сумма всех платежей (выкупной цены), необходимых для реализации права выкупа имущества, ниже и несопоставима со справедливой стоимостью** передаваемого в пользование имущества.

Перечисленные в настоящем пункте признаки по отдельности или вместе являются основанием для классификации объектов учета аренды в качестве операционной аренды.

Если при наличии одного или нескольких вышеперечисленных признаков **иные условия пользования имуществом соответствуют признакам финансовой аренды**, объекты учета аренды классифицируются в качестве объектов

Классификация объектов аренды

Не операционная (финансовая) аренда

- а) **срок пользования имуществом сопоставим** с оставшимся сроком полезного использования передаваемого в пользование имущества;
- б) на дату классификации **сумма всех арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью передаваемого** в пользование имущества;
- в) **передача права собственности** на арендованное имущество арендатору по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором **выкупной цены**;
- г) передаваемое в пользование имущество носит **специализированный характер, позволяющий** только пользователю (арендатору) использовать его без существенных изменений (реконструкций (модификации));
- д) передаваемое в пользование имущество **не может быть заменено другим** имуществом без дополнительных финансовых расходов;
приоритетное право арендатора на продление договора аренды на дополнительный
- е) срок;
- ж) **убытки (прибыль) от изменений справедливой стоимости** передаваемого в пользование имущества в течение срока договора относятся на **пользователя имущества**.

Особенности и ограничения СДАЧИ имущества в ФИНАНСОВУЮ аренду!!!!

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

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

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

Согласно статье 298 Гражданского кодекса РФ:

казенное учреждение не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества;

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

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

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

Согласно статьям 214, 215 Гражданского кодекса Российской Федерации от имени Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, муниципальных образований **права собственника осуществляют уполномоченные органы власти (органы местного самоуправления)**. Учитывая изложенное, рассмотрим пример заключения договора аренды с правом выкупа здания органом, осуществляющим полномочия собственника в отношении государственной (муниципальной) казны.

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

Классификация объектов аренды

Аренда на льготных условиях

Договора безвозмездного пользования или договора аренды, предусматривающие предоставление имущества в возмездное пользование по цене значительно ниже рыночной стоимости.

Примеры классификации объектов аренды

Операционная аренда

1. Объекты учета аренды, возникающие по договору аренды, в рамках которого **арендные платежи являются только платой** за пользование арендованного имущества (арендной платой).

2. Объекты учета аренды, возникающие по **договору аренды земель** (объектов имущества, признаваемых для целей бухгалтерского учета произведенными активами).

Не операционная (финансовая) аренда

1. Объекты учета аренды, возникающие по договору аренды, предусматривающему предоставление **арендодателем рассрочки по оплате арендных платежей** (арендной платы и (или) **выкупной стоимости** арендованного имущества).

2. Предоставление государственного (муниципального) имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, органом, уполномоченным на управление таким имуществом, за **плату или в безвозмездное** пользование коммерческим и (или) некоммерческим организациям, **если выявлены признаки, финансовой аренды**.

3. Заключение органом, уполномоченным на управление государственным (муниципальным) имуществом, а также субъектом учета **договора лизинга**, в которых они выступают либо арендодателями

Аренда на льготных условиях

Объекты учета аренды 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 условиях.

Классификация объектов учета АРЕНДЫ

осуществляется на более раннюю дату из следующих дат:

- дата принятия учреждением обязательств в отношении основных условий пользования и содержания имущества, предусмотренных договором (в случае принятия условий пользования, переданного в безвозмездное пользование имущества **без заключения простой письменной формы договора**);
- дата подписания договора аренды (имущественного найма) либо договора **безвозмездного пользования.**

В бухгалтерском учете договоров аренды (безвозмездного пользования) согласно СГС «Аренда» выделяют три группы операций (фактов хозяйственной жизни):

1. первоначальное признание договора аренды (безвозмездного пользования)
2. в течении срока действия договора аренды (безвозмездного пользования)
3. прекращение договорных отношений, в том числе досрочное.

Отражение в учете договоров аренды и безвозмездного пользования

Классификация объекта учета аренды

1.

Первоначальное признание договора аренды, безвозмездного пользования

2.

Учет в течении срока действия договора

3.

Отражение в учете ДОСРОЧНОГО прекращения договора аренды, безвозмездного пользования

ВЫДЕРЖКА из Учетной политики

Положения Учетной политики

Установить, что объекты учета аренды, возникающие в рамках договоров безвозмездного пользования или в рамках договоров аренды (имущественного найма), предусматривающих предоставление имущества в возмездное пользование по цене значительно ниже рыночной стоимости (объекты учета аренды на льготных условиях) 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 (справедливая стоимость арендных платежей).

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

1. ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ договора ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Арендодатель-Балансодержатель			Арендатор		
Первоначальное признание			Первоначальное признание		
Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1.1. Внутреннее перемещение нефинансового актива без отражения его выбытия в сумме балансовой стоимости переданного в пользование имущества (оборудования).	0 101 xx 310 увеличение 25 "Имущество, переданное (аренду)"; увеличение 26 "Имущество, переданное в безвозмездное пользование".	0 101 xx 310			

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

1. ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ договора ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Арендодатель-Балансодержатель			Арендатор		
Первоначальное признание			Первоначальное признание		
Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1.2. Предстоящие доходы от предоставления права пользования активом по операционной аренде - на дату подписания договора аренды - в сумме арендных платежей за весь срок пользования объектом учета аренды.	0 205 21 560	0 401 40 121	1.1. На дату подписания договора аренды	0 111 4х 350 "Право пользования имуществом... »	0 302 24 730 "Расчеты по арендной плате за пользование имуществом".

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

2. В течении СРОКА ДЕЙСТВИЯ договора ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Арендодатель			Арендатор		
Первоначальное признание			Первоначальное признание		
Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
2.1. Признание доходов финансового года от предоставления права пользования активом по операционной аренде одним из следующих способов:	0 401 40 121	0 401 10 121	2.1. Начисление амортизации на право пользования активом.	0 109 xx 224 0 401 20 224	0 104 4x 450

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

2. В течении СРОКА ДЕЙСТВИЯ договора ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Арендодатель			Арендатор		
Первоначальное признание			Первоначальное признание		
Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
2.2. Признание расходов по содержанию переданного по операционной аренде имущества при условии дальнейшего предъявления арендатору (пользователю) для возмещения.	0 401 20 000 КОСГУ 221, 223, 225, 226	0 302 00 000 0 105 00 000 1 104 00 420 0 401 50 226			

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

<p>2.3. Признание доходов по условным арендным платежам (доходов от возмещения затрат на содержание переданного в пользование имущества).</p>	<p>0 205 35 560</p>	<p>0 401 10 135</p>	<p>2.2. Признание расходов по содержанию используемого имущества (по условным арендным платежам).</p>	<p>0 109 00 000 0 401 20 200</p> <p>КОСГУ 221, 223, 225, 226</p>	<p>0 302 00 000</p>
--	----------------------------	----------------------------	--	--	----------------------------

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

2.В течении СРОКА ДЕЙСТВИЯ договора ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Арендодатель			Арендатор		
Первоначальное признание			Первоначальное признание		
Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
			2.3. Признание расходов по содержанию арендованного имущества.	0 109 00 000 0 401 20 200	0 302 00 000 0 105 00 000 0 104 00 421 0 401 50 226
				КОСГУ 221, 223, 225, 226	

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

3. ПРЕКРАЩЕНИЕ договорных отношений ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Арендодатель			Арендатор		
Первоначальное признание			Первоначальное признание		
Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
<p>3.1. Операции по возврату объекта учета операционной аренды (нефинансового актива) арендатором (пользователем имущества) по завершении договора операционной аренды</p>	<p>уменьшение 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)";</p> <p>уменьшение 26 "Имущество, переданное в безвозмездное пользование".</p>		<p>3.1. По завершении срока полезного использования объекта учета (завершении договора) бухгалтерский учет актива - права пользования активом прекращается.</p>	<p>0 104 4x 450 "Амортизация права пользования»</p>	<p>0 111 4x 450 "Право пользования имуществом ...»</p>

Особенности отражения в учете операций по ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ

3. ПРЕКРАЩЕНИЕ договорных отношений ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Арендодатель			Арендатор		
Первоначальное признание			Первоначальное признание		
Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
<p>3.2. Отражение досрочного прекращения договорных отношений</p> <p>В бухгалтерском учете при досрочном прекращении операционной аренды согласно Бухгалтерской справке (ф. 0504833) <u>методом "Красное сторно"</u></p>	<p>уменьшение 25 "Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)";</p> <p>уменьшение 26 "Имущество, переданное в безвозмездное пользование".</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>3.2. В случае досрочного расторжения договора аренды (имущественного найма) или договора безвозмездного пользования.</p> <p>Бухгалтерская справка (ф. 0504833): - в сумме накопленной амортизации:</p> <p>- в сумме остаточной стоимости права пользования имуществом <u>методом "Красное сторно"</u></p>	<p>0 104 4x 450 "Амортизация права пользования»</p> <p>0 111 4x 350 "Право пользования имуществом ...»</p>	<p>0 111 4x 450 "Право пользования имуществом...»</p> <p>0 302 24 730 "Расчеты по арендной плате за пользование имуществом"</p>

Спасибо за внимание !