МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

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

13.12.2017 № 02-07-07/83463

На № _____

Главные распорядители средств федерального бюджета

Финансовые органы субъектов Российской Федерации

Органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации

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

Приложение: в 1 экз. на 9 л.

А.М. Лавров

Исп. Фетисова Т.А.
Тел. (495) 983-38-88 (IP 0278)

Исп. Дягилева Н.В.
Тел. (495) 983-38-88 (IP 0269)

Министерство финансов НО
№306-Вх-24795/17-0
от 25.12.2017

Приложение к письму
Министерства финансов
Российской Федерации

от 13.12 2017 № 02-07-07/83463

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПЕРЕХОДНЫМ ПОЛОЖЕНИЯМ СГС «АРЕНДА» ПРИ ПЕРВОМ ПРИМЕНЕНИИ

1. Общие положения

В целях обеспечения полноты раскрытия информации о государственных (муниципальных) активах (ресурсах), вовлеченных организациями государственного сектора при осуществлении своей деятельности (выполнении государственных (муниципальных) функций, государственных (муниципальных) услуг), Федеральным стандартом бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации № 258н от 31.12.2016 (далее - СГС «Аренда»), предусмотрено с учетом международной практики дополнительное раскрытие в бухгалтерском учете государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, а также в бюджетном учете (далее - бухгалтерский учет) информации об имеющихся имущественных правах (обязательствах), возникающих при получении (предоставлении) во временное владение и пользование или во временное пользование материальных ценностей по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования (далее - объекты учета аренды), а также при раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об указанных объектах бухгалтерского учета.

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

либо в качестве объекта учета аренды (объекта учета операционной аренды);

либо в качестве объекта учета финансовой (неоперационной) аренды);

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

Основными объектами учета при операционной аренде являются:

у принимающей стороны:

- право пользования имуществом (новый балансовый счет 0 111 40 000 «Право пользования имуществом»);
- обязательства по уплате арендных платежей (балансовый счет 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом»);
- амортизация права пользования имуществом (новый балансовый счет 0 104 40 450 «Амортизация права пользования имуществом»);
- расходы (обязательства) по условным арендным платежам, возникающие на дату определения их величины (как правило ежемесячно): соответствующие счета аналитического учета счетов 0 302 00 000 «Обязательства», 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг», 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года»;

у передающей стороны:

- расчеты по арендным платежам с пользователем имущества: соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 21 000 «Расчеты с плательщиками доходов от операционной аренды»;
- информация об объектах имущества, переданных в пользование (о переданных объектах учета операционной аренды):

соответствующие забалансовые счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование»;

- ожидаемый доход от арендных платежей, рассчитанный за весь срок пользования имуществом, предусмотренный на дату заключения договора (контракта):

соответствующие счета аналитического учета счета 0 401 40 121 «Доходы будущих периодов от операционной аренды»;

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

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

Основными объектами учета при финансовой (неоперационной) аренде являются:

у принимающей стороны:

- объект основного средства:

соответствующие аналитические счета балансового счета 0 101 00 000 «Основные средства»;

- обязательства по уплате арендных платежей:

соответствующие аналитические счета балансового счета 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом»;

- амортизация основного средства:

соответствующие аналитические счета балансового счета 0 104 00 000 «Амортизация»;

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

у передающей стороны:

- расчеты по арендным платежам с пользователем имущества:

соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 22 000 «Расчеты с плательщиками доходов от финансовой аренды»;

- информация об объектах имущества, переданных в пользование (о переданных объектах учета финансовой (неоперационной) аренды):

соответствующие забалансовые счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование»;

- ожидаемый доход от арендных платежей, рассчитанный за весь срок пользования имуществом, предусмотренный на дату заключения договора: соответствующий счет аналитического учета счета 0 401 40 122 «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 счета 0 205 35 000 «Расчеты по доходам по условным арендным платежам», 0 401 10 135 «Доходы текущего финансового года по условным арендным платежам»;

- доходы будущих периодов по процентным платежам:

соответствующие аналитические счета балансового счета 0 401 40 000 «Доходы будущих периодов».

Положениями нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями государственного сектора, действующих до перехода на применение СГС «Аренда» (до 1 января 2018 года), предусмотрено отражение следующих объектов учета аренды:

у принимающей стороны:

а) объектов имущества, полученных в возмездное (безвозмездное) пользование - забалансовый счет 01 «Имущество, полученное в пользование».

Согласно пункту 333 Инструкции по применению 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, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н, объекты имущества, полученные субъектом учета от балансодержателя (собственника) имущества, подлежали учету на забалансовом счете на основании акта приема-передачи (иного документа, подтверждающего получение имущества и (или) права его пользования) по стоимости, указанной (определенной) передающей стороной (собственником), а в случае отсутствия данных о стоимости - в условной оценке: один объект, один рубль;

б) обязательств по уплате арендных платежей:

балансовый счет 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом».

По состоянию на 1 января года первого применения СГС «Аренда», следующего за отчетным (на 1 января 2018 года) - на счете 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом» (подлежит отражению объем принятых и неисполненных денежных обязательств). При этом объем принятых обязательств по уплате арендных платежей в финансовые периоды, следующие за отчетным годом (на период применения СГС «Аренда») отражается на 1 января 2018 года по соответствующим счетам 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);

в) обязательств по возмещению затрат по содержанию переданных объектов имущества (по условным арендным платежам), возникающих на дату определения их величины (как правило ежемесячно), - на соответствующих счетах аналитического учета счета 0 302 00 000 «Обязательства» (подлежит отражению объем принятых и неисполненных денежных обязательств). При этом объем принятых обязательств по оплате условных арендных платежей (уплате возмещения расходов по содержанию объектов имущества, переданных в пользование) не исполненных на 1 января 2018 года отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 302 00 000 «Обязательства», на финансовые периоды, следующие за отчетным годом (на период применения СГС «Аренда») отражается на 1 января 2018 года по соответствующим счетам аналитического учета счета 0 502 X1 200 «Принятые обязательства»;

г) расходов по возмещению затрат на содержание переданных объектов имущества (по условным арендным платежам), возникающих на дату определения их величины (как правило ежемесячно), - на соответствующих счетах аналитического учета счетов 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг», 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года».

По состоянию на дату первого применения СГС «Аренда» показатели расходов, отраженных за отчетный период (за 2017 год), относятся на

финансовый результат прошлых отчетных периодов (счет 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»). Учитывая изложенное, показатели по счетам 0 109 00 000 «Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг», 0 401 20 000 «Расходы текущего финансового года» по состоянию на 1 января 2018 года содержат нулевые показатели;

у передающей стороны:

а) расчетов по арендным платежам с пользователем имущества:

соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 20 000 «Расчеты по доходам от собственности» (подлежит отражению объем задолженности по неисполненным расчетам);

б) информации об объектах имущества, переданных в пользование (о переданных объектах учета финансовой (неоперационной) аренды):

соответствующие забалансовые счета 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование»;

в) расчетов по условным арендным платежам, возникающих на дату определения их величины (как правило ежемесячно):

соответствующие счета аналитического учета счета 0 205 30 000 «Расчеты по доходам от оказания платных работ, услуг» (по дебетовому остатку подлежит отражению объем задолженности пользователя имущества по неисполненным платежам; по кредитовому остатку подлежат отражению расчеты по предварительно произведенным оплатам).

г) доходов по условным арендным платежам, возникающих на дату определения их величины (как правило ежемесячно). По состоянию на дату первого применения СГС «Аренда» показатели доходов, отраженных за отчетный период (за 2017 год) относятся на финансовый результат прошлых отчетных периодов (счет 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»). Учитывая изложенное, показатели по счету 0 401 10 130 «Доходы от оказания платных услуг » по состоянию на 1 января 2018 года содержат нулевые показатели.

Отражение объектов учета аренды в соответствии с положениями СГС «Аренда» в (бухгалтерском учете при первом применении Стандарта (по состоянию на 1 января 2018 года), в том числе отражение на балансовых счетах вновь признаваемых при первом применении Стандарта объектов учета аренды, осуществляется в межотчетный период с использованием счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». При этом формирование входящих остатков по состоянию на 1 января 2018 года осуществляется на основании Бухгалтерской справки (ф. 0504833)[1],

---

[1] Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2015 № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления,

сформированной в соответствии с данными инвентаризации, проведенной субъектом учета в порядке, установленном им в рамках учетной политики.

Обращаем внимание, что при формировании бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений за 2017 год порядок учета активов, обязательств, доходов, расходов, иных объектов бухгалтерского учета не изменяется.

Документами учетной политики, принятыми субъектом учета в рамках формирования своей учетной политики, регулируются следующие положения ведения бухгалтерского учета объектов учета 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 в бухгалтерском учете, при досрочном расторжении договоров пользования, реклассификации объектов учета аренды;

порядок проведения инвентаризации объектов учета аренды, принимаемый с учетом положений Приказа № 52н.

При формировании документов учетной политики, помимо нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации, регулирующих ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимо руководствоваться следующими актами:

Бюджетным кодексом Российской Федерации (в части положений, регулирующих ведение бюджетного учета);

Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с учетом особенностей регулирования ведения бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (бюджетных организаций).

2. Основные мероприятия по формированию входящих остатков по объектам учета операционной аренды

В целях выявления объектов учета аренды, подлежащих отражению на соответствующих счетах бухгалтерского учета (балансовых, забалансовых), субъекту учета необходимо:

а) провести инвентаризацию объектов имущества, полученных (переданных) в пользование в соответствии с договорами, заключенными до 1 января 2018 года и действующими в период применения СГС «Аренда» (по

органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» (далее - Приказ № 52н).

договорам со сроком действия как в 2017 году, так и в год(ы) следующий(ие) за ним);

б) определить оставшиеся сроки полезного использования объектов операционной аренды (оставшиеся сроки пользования объектами имущества);

в) определить суммы обязательств по уплате арендных платежей за оставшиеся сроки полезного использования объектов (начиная с 2018 года и до завершения сроков использования объектов учета аренды);

г) сформировать Бухгалтерскую справку (ф. 0504833) в целях формирования в межотчетный период входящих остатков по объектам учета аренды:

Арендатору (пользователю) объектов учета операционной аренды необходимо отразить в бухгалтерском учете следующие операции:

- в суммах прав пользования объектами операционной аренды:

по дебету счета 0 111 4х 000 «Право пользования имуществом»

и кредиту счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»;

- одновременно отражается объем принятых обязательств по оплате арендных платежей:

по дебету счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

и кредиту счета 0 302 24 000 «Расчеты по арендной плате за пользование имуществом».

При этом субъектом учета обеспечивается сверка показателей, принимаемых объектов учета аренды на балансовые счета и объема принятых обязательств, отраженных по итогам 2017 года (по состоянию на 1 января 2018 года) по соответствующим аналитическим счетам учета принятых обязательств счетов 0 502 01 000 «Принятые обязательства», 0 502 02 000 «Принятые денежные обязательства» за годы, следующие за отчетным финансовым годом (0 502 21 224, 0 502 31 224, 0 502 41 224, 0 502 91 224, 0 502 22 224, 0 502 32 224, 0 502 42 224, 0 502 92 224);

- дополнительно по забалансовому счету 01 «Имущество в пользовании» отражается выбытие (уменьшение) объектов, находящихся в пользовании.

Арендодателю (балансодержателю) объектов учета операционной аренды необходимо отразить в бухгалтерском учете следующие операции:

- в суммах расчетов с пользователями имущества по арендным платежам за оставшиеся сроки полезного использования объектов учета аренды:

по дебету счета 0 205 21 000 «Расчеты с плательщиками доходов от операционной аренды»

и кредиту счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»;

- одновременно отражается объем ожидаемого дохода от арендных платежей:

по дебету счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов»

и кредиту счета 0 401 40 121 «Доходы будущих периодов по операционной аренде».

При этом субъектом учета обеспечивается сверка показателей принимаемых объектов учета аренды на балансовые счета и показателей, отраженных по итогам 2017 года (по состоянию на 1 января 2018 года) по соответствующим аналитическим счетам учета забалансовых счетов 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование». Кроме того, субъекту учета необходимо проверить наличие информации о передаче имущества (части имущества) иному пользователю в рамках операционной аренды в Инвентарной карточке учета нефинансовых активов (ф. 0504031) (далее – Инвентарная карточка (ф.0504031). При отсутствии указанной информации в Инвентарной карточке (ф.0504031), ее необходимо внести.

Дополнительно субъект учета осуществляет сверку прогнозных показателей по доходам бюджета (доходам по данным Плана финансово-хозяйственной деятельности) с объемом ожидаемых доходов от арендных платежей (счет 0 401 40 121) и по необходимости их уточняет.

3. Основные мероприятия по формированию входящих остатков по объектам учета финансовой (неоперационной) аренды

В целях выявления объектов учета финансовой (неоперационной) аренды, подлежащих отражению на соответствующих счетах бухгалтерского учета (балансовых, забалансовых), субъекту учета необходимо:

а) провести инвентаризацию объектов имущества, полученных (переданных) в пользование в соответствии с договорами, заключенными до 1 января 2018 года и действующими в период применения СГС «Аренда» (по договорам со сроком действия как в 2017 году, так и в год(ы), следующий(ие) за ним;

б) определить оставшиеся сроки полезного использования объектов финансовой (неоперационной) аренды (оставшиеся сроки пользования объектами имущества, оставшиеся сроки выкупа имущества);

в) определить суммы обязательств по уплате арендных платежей за оставшиеся сроки полезного использования объектов (начиная с 2018 года и до завершения сроков использования объектов учета аренды);

г) в целях формирования в межотчетный период входящих остатков по объектам учета финансовой (неоперационной) аренды (по состоянию на 1 января 2018 года, с применением счета 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов») сформировать Бухгалтерскую

справку (ф. 0504833) с учетом положений Методических указаний по применению переходных положений СГС «Основные средства» при первом применении (письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30.11.2017 № 02-07-07/79257) и положений раздела VI Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» (СГС «Аренда»).