

УДК 338.012

¹М. В. Масальская, ¹Н. В. Рожкова

ФКОУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний», г. Рязань, email: Tasha794@rambler.ru

СПЕЦИФИКА УЧЁТА И РАСЧЁТА ОПЕРАЦИЙ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ В УЧРЕЖДЕНИЯХ УИС

Ключевые слова: аренда, арендодатель, арендатор, учреждение, бухгалтерский учёт, стандарт.

Статья раскрывает организационные и правовые аспекты арендных отношений в учреждениях уголовно-исполнительной системы. Содержит рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учёта для организаций государственного сектора «Аренда», раскрывает порядок особенности учёта операционной и финансовой аренды, определения сумм обязательств по уплате арендной платы. Учреждения УИС России являются некоммерческими казёнными учреждениями, т.е. представляют собой государственные учреждения, осуществляющие исполнение государственных функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, финансовое обеспечение деятельности которых осуществляется за счёт средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. Учреждение УИС может быть как арендатором, так и арендодателем. Если учреждение УИС выступает в роли арендатора, то ему достаточно выполнить все необходимые процедуры от размещения извещения об осуществлении закупки товара, работы, услуги для обеспечения государственных нужд и заканчивая заключением контракта. Арендатор, т.е. учреждение УИС, является государственным заказчиком, действующим от имени Российской Федерации, уполномоченным принимать бюджетные обязательства в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

¹M. V. Masalskaya, ¹N. V. Rozhkova

Academy of Law and Management of the Federal Penitentiary Service, Ryazan, email: Tasha794@rambler.ru

THE SPECIFICS OF ACCOUNTING AND CALCULATION OF LEASE TRANSACTIONS IN THE INSTITUTIONS OF THE PENAL SYSTEM

Keywords: rent, landlord, tenant, institution, accounting, standard.

The article reveals the organizational and legal aspects of rental relations in the institutions of the penitentiary system. It contains recommendations on the application of the federal accounting standard for public sector organizations "Rent", discloses the procedure for accounting for operating and financial leases, determining the amounts of obligations to pay rent. Institutions of the penal correction system of Russia are non-profit public institutions, i.e. represent the state institutions in charge of execution of the state functions to ensure the implementation of laws of the Russian Federation of powers of public authorities, financial activities which are performed at the expense of the corresponding budget based on budget estimates. A PIS institution can be either a tenant or a landlord. If the institution of the UIS acts as a tenant, then it is enough for it to perform all the necessary procedures from the placement

Цель исследования

Производственно-хозяйственная деятельность играет очень важную роль в уголовно-исполнительной системе (далее – УИС), во-первых, обеспечивает систему важнейшими материальными ресурсами (продовольствием, одеждой и пр.), а во-вторых, позволяет зарабатывать денежные средства необходимые для развития системы.

Арендные отношения – это один из инструментов производственно-хозяйственной деятельности, который позволяет эффективно использовать иму-

щество хозяйствующего субъекта. Пени-тенциарные учреждения, имея в своём распоряжении огромный имущественный комплекс и осуществляя различные виды экономической деятельности должны иметь в распоряжении такой инструмент, как аренда.

Обоснование применения **федерального стандарта бухгалтерского учёта для организаций государственного сектора «Аренда», раскрытие порядка учёта операционной и финансовой аренды, определения сумм обязательств по уплате арендной платы.**

Материал и методы исследования

Арендные отношения – это один из инструментов производственно-хозяйственной деятельности, который позволяет эффективно использовать имущество хозяйствующего субъекта УИС, имея в своём распоряжении огромный имущественный комплекс и осуществляя различные виды экономической деятельности.

Субъектами договора аренды являются арендодатель и арендатор. В свою очередь арендодателем и арендатором могут быть любые субъекты гражданского права: юридические, физические лица, а также Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования.

Согласно ст. 608 ГК РФ право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду [2].

При вступлении в арендные отношения у обеих сторон возникают новые объекты бухгалтерского учёта. Для арендодателя это:

– регулярные (ежемесячные) доходы в виде арендных платежей, для учёта которых предназначен счёт 205.21 «Расчёты по доходам от операционной аренды»;

– доход от платы за пользование, который следует рассчитать за весь срок, обозначенный в договоре, и отнести на счёт доходов будущих периодов 401.40.121 «Доходы будущих периодов от права пользования имуществом»;

– расчёты по условным арендным платежам, представляющие собой ежемесячное начисление дохода на сумму затрат на содержание арендованного имущества по кредиту счёта 401.10 «Доходы текущего финансового года» в дебет счёта 205.35 «Расчёты по условным арендным платежам».

– отражение сведений об отданном в аренду имуществе на забалансовых счетах: на счёте 25 «Имущество, переданное в возмездное пользование (аренду)», если за пользование взимается плата, на счёте 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование», если временная передача безвозмездна [4].

В учёте казённого учреждения – арендодателя необходимо сделать следующие записи (табл.1):

Таблица 1

Бухгалтерские записи по учёту арендных отношений

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись		Примечание
		дебет счёта	кредит счёта	
1	Передан объект основных средств арендатору	КРБ 1 101 3Х 310 (аналитика – МОЛ арендатора)	КРБ 1 101 3Х 310 (аналитика – МОЛ арендодателя)	В размере балансовой стоимости переданного имущества
2	Начислены администратором доходов бюджета: дебиторская задолженность арендатора; предстоящие доходы от права пользования активом	КДБ 1 205 21 560	КДБ 1 401 40 121	В сумме арендных платежей за весь срок пользования объектом
3	Отражены администратором доходов бюджета плановые (прогнозные) назначения текущего года по доходам от операционной аренды	КДБ 1 507 10 121	КДБ 1 504 10 121	В объёме обязательств арендатора, подлежащих исполнению в текущем году
продолжение табл 1				

окончание табл. 1				
№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись		Примечание
		дебет счета	кредит счета	
4	Отражены администратором доходов бюджета плановые (прогнозные) назначения года, следующего за текущим, по доходам от операционной аренды	КДБ 1 507 20 121	КДБ 1 504 20 121	В объёме обязательств арендатора, подлежащих исполнению в году, следующем за текущим
5	Признаны доходами текущего финансового года предстоящие доходы от права пользования активом	КДБ 1 401 40 121	КДБ 1 401 10 121	В объёме арендных платежей

Объект аренды остаётся на балансе учреждения, осуществляющего оперативное управление, не меняется и счёт учёта. В момент передачи выполняется операция внутреннего перемещения, когда изменяются аналитические показатели (подразделение или материально ответственное лицо). Начисление амортизации выполняется так же, как и до заключения договора.

Рассчитанные доходы предстоящих периодов уменьшаются на суммы текущих арендных выплат, признаваемых доходами текущего периода. Эта операция выполняется ежемесячно или в соответствии с графиком платежей (например, ежеквартально). Балансодержатель несёт расходы по содержанию объекта, которые возмещаются арендной платой. Эти затраты (коммунальные услуги, содержание помещений и пр.) включаются в расходы текущего периода [6].

Если учреждение выступает в качестве арендатора, у него возникают объекты учёта:

- право пользования имуществом, для учёта которого введена новая группа счетов 111.40 «Право пользования нефинансовыми активами»

- право пользования ежемесячно начисляется амортизация по счету 104.40 «Амортизация прав пользования активами».

- расчёты по условным арендным платежам, которые выражаются в ежемесячном начислении расходов на аренду по кредиту счета 302 «Расчёты по принятым обязательствам» и дебету счета 109 «Затраты на изготовление готовой

продукции, выполнение работ, услуг» или 401.20 «Расходы текущего финансового года».

- обязательства по уплате арендных платежей, отражаемые по счету 302.24 «Расчёты по арендной плате за пользование имуществом».

Доходы казённых учреждений от сдачи имущества в аренду подлежат зачислению в соответствующий бюджет в полном объёме (п. 3 ст. 41, п. 1 ст. 51, ст. 57, 62 БК РФ), не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (пп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, письмо Минфина России от 28 апреля 2015 г. № 03-03-05/24417). Операции по сдаче в аренду имущества не облагаются НДС (пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ, письмо Минфина России от 4 февраля 2016 г. № 03-07-14/5448) [3].

Объекты учёта операционной аренды на льготных условиях в учёте отражаются с учётом некоторых особенностей: доход от предоставления права пользования активом признается в учёте по справедливой стоимости арендных платежей (отражается на счетах расчётов по доходам от собственности в корреспонденции с балансовым счётом учёта дохода будущих периодов); одновременно в составе расходов будущих периодов отражается как упущенная выгода от предоставления права пользования активом в виде разницы между суммой арендных платежей и их справедливой стоимостью. Отложенные расходы по упущенной выгоде учитываются на счёте 401.50 «Расходы будущих периодов» по предопределённой статье

«Упущенная выгода по договорам аренды на льготных условиях» [5].

Доходы от предоставления права пользования активом и отложенные расходы по упущенной выгоде от предоставления данного права в течение срока пользования имуществом равномерно (ежемесячно) относятся на финансовый результат текущего периода. При досрочном прекращении договора остаток расходов по упущенной выгоде и доходов будущих периодов от предоставления права пользования активом сторнируется, при этом убыток (доход) на счетах учёта финансового результата не отражается.

В следствие пандемии с начала весны 2020 года многие организации и предприниматели оказались в сложной ситуации и вынуждены были приостановить свою деятельность, что неминуемо привело к снижению доходов. Чтобы поддержать малый и средний бизнес, Правительство решило предоставить отсрочку по арендной плате.

Первыми право снижать плату арендаторам получили Росимущество и прочие федеральные органы исполнительной власти. На основании этого распоряжения плату могли снижать не всем, а только субъектам малого и среднего предпринимательства (МСП), которые арендовали на льготных условиях объекты федерального имущества. Напомним, что перечни имущества, предназначенного для аренды субъектами МСП, утверждает Росимущество.

В трёхдневный срок со дня издания распоряжения федеральные органы

должны были уведомить малый и средний бизнес о появившейся возможности. И в трёхдневный срок после обращения предпринимателей заключить с ними дополнительное соглашение о переносе выплат. Теперь перечислить плату в бюджет бизнесмены, которые арендуют федеральное имущество, смогут в 2021 году равными частями или в иной срок, о котором договорятся стороны.

Из-за отсрочки арендной платы прогнозную оценку доходов от собственности в виде арендной платы за недвижимое имущество придётся скорректировать. Показатель уменьшают на суммы отсрочек, предусмотренных для субъектов малого и среднего предпринимательства и иных арендаторов, а также на суммы уменьшения арендной платы, если были достигнуты такие договорённости. Эти корректировки должны сделать все арендодатели государственного и муниципального имущества [8].

Напомним, что по правилам стандарта «Аренда» арендодатель в момент подписания договора отражает оценку будущих доходов от собственности. В учёте он составляет проводку:

ДЕБЕТ 1 205 21 56X КРЕДИТ 1 401 40 121 – отражены доходы будущих периодов в сумме арендных платежей за весь срок действия договора.

Также учреждение-арендодатель учитывает на 500-х счетах сметные (плановые, прогнозные) назначения по доходам от собственности в разбивке по годам санкционирования:

ДЕБЕТ 1 507 10 121 КРЕДИТ 1 504 10 121 – утверждены сметные (плановые, прогнозные) назначения в сумме предполагаемых арендных платежей в текущем финансовом году;

ДЕБЕТ 1 507 20 121 КРЕДИТ 1 504 20 121 – утверждены сметные (плановые, прогнозные) назначения в сумме предполагаемых арендных платежей первого года, следующего за текущим (очередной финансовый год);

ДЕБЕТ 1 507 30 121 КРЕДИТ 1 504 30 121 – утверждены сметные (плановые, прогнозные) назначения в сумме предполагаемых арендных платежей второго года, следующего за текущим (первый год, следующий за очередным);

ДЕБЕТ 1 507 40 121 КРЕДИТ 1 504 40 121 – утверждены сметные (плановые, прогнозные) назначения в сумме предполагаемых арендных платежей второго года, следующего за очередным;

ДЕБЕТ 1 507 90 121 КРЕДИТ 1 504 90 121 – утверждены сметные (плановые, прогнозные) назначения в сумме арендных платежей на иные очередные годы (за пределами планового периода).

Если дополнительное соглашение к договору аренды предусматривает только отсрочку, то корректируют лишь плановые назначения. Изменять показатель доходов будущих периодов не нужно. Уменьшают плановые назначения 2020 года, и на эту же сумму увеличивают прогнозы годов санкционирования, на которые перенесли арендные платежи:

ДЕБЕТ 1 504 10 121 КРЕДИТ 1 507 10 121 – уменьшены плановые назначения 2020 года;

ДЕБЕТ 1 507 X0 121 КРЕДИТ 1 504 X0 121 – увеличены плановые назначения 2021-го или последующих годов.

Если дополнительным соглашением предусмотрено снижение арендной платы, уменьшают доходы будущих периодов:

ДЕБЕТ 1 401 40 121 КРЕДИТ 1 205 21 66X – уменьшены доходы будущих периодов на сумму уменьшения арендной платы.

Также отметим, как отразить в учёте неотделимые улучшения арендованного средства. В законодательстве не сказано, что такое неотделимые улучшения. Окончательное решение в этом вопросе принимают суды. В большинстве случаев суды придерживаются следующей позиции: неотделимые улучшения арендатор не может ликвидировать при возврате арендодателю. То есть, если при отделении какого-либо улучшения от главной вещи происходит повреждение главной вещи, например повреждение отделки помещения, такое улучшение квалифицируют как неотделимое. При этом возможные повреждения самого предмета, установленного как улучшение, обычно не принимают во внимание. В этом вопросе большую роль играют данные экспертиз [7].

Если неотделимое улучшение было согласовано с арендодателем, значит, арендатор имеет право на возмещение своих расходов (п. 2 ст. 623 ГК). Порядок определения величины возмещения за неотделимые улучшения прописывают в договоре аренды [2].

Казённое учреждение, будучи арендатором, имеет право исполнять свои

обязательства по уплате арендной платы из единственного источника – за счёт средств бюджетных ассигнований. Поэтому для учреждения недопустим взаимозачёт арендной платы и стоимости неотделимых улучшений. Арендатор должен перечислить возмещение деньгами в доход бюджета соответствующему администратору. Это будут доходы от компенсации затрат.

В связи с чем, согласованные неотделимые улучшения следует прекращать признавать в учёте, передав их арендодателю. Порядок отражения в учёте при этом нужно выбирать в зависимости от типа арендодателя (юридическое или физическое лицо), а также срока аренды (более или менее 12 месяцев).

Если же неотделимое улучшение не согласовано, арендатор не имеет права на возмещение своих расходов на улучшение (п. 3 ст. 623 ГК). То есть несогласованные неотделимые улучшения надо прекращать признавать в учёте с отнесением на финансовый результат как убыток от операций с активами [2].

Порядок отражения улучшений арендованного имущества в учёте арендатора рассмотрим в таблице 2.

Таблица 2

Учёт улучшения арендованного имущества у арендатора

Содержание операции	Бухгалтерская запись	
	Дебет	Кредит
Вложения в неотделимые улучшения объекта аренды при сроке аренды не более 12 месяцев – вложения в материальные запасы	КРБ 1 106 34 XXX	КРБ 1 302 34 XXX КРБ 1 302 26 XXX КРБ 1 302 22 XXX КРБ 1 105 30 XXX
Принятие к учёту вложений в неотделимые улучшения объекта аренды при сроке аренды не более 12 месяцев	КРБ 1 105 36 XXX	КРБ 1 106 34 XXX
Прекращение признания в учёте согласованных неотделимых улучшений объекта аренды при сроке аренды не более 12 месяцев – передача арендодателю по завершении договора аренды	КРБ 1 401 20 24X	КРБ 1 105 36 XXX
Прекращение признания в учёте несогласованных неотделимых улучшений объекта аренды при сроке аренды не более 12 месяцев – убыток по завершении договора аренды	КДБ 1 401 10 172	КРБ 1 105 36 XXX
Вложения в неотделимые улучшения объекта аренды при сроке аренды более 12 месяцев – вложения в основные средства	КРБ 1 106 31 XXX	КРБ 1 302 31 XXX КРБ 1 302 26 XXX КРБ 1 302 22 XXX КРБ 1 105 30 XXX
Принятие к учёту вложений в неотделимые улучшения объекта аренды при сроке аренды более 12 месяцев	КРБ 1 101 30 XXX	КРБ 1 106 31 XXX
Прекращение признания в учёте согласованных неотделимых улучшений объекта аренды при сроке аренды более 12 месяцев – передача арендодателю по завершении договора аренды В части балансовой стоимости В части начисленной амортизации	КРБ 1 401 20 28X КРБ 1 104 30 XXX	КРБ 1 101 30 XXX КРБ 1 401 20 28X
Прекращение признания в учёте несогласованных неотделимых улучшений объекта аренды при сроке аренды более 12 месяцев – убыток по завершении договора аренды	КРБ 1 104 30 XXX	КРБ 1 101 30 XXX
Начисление задолженности арендодателя по возмещению расходов на неотделимые улучшения объекта аренды	КДБ 1 209 34 XXX	КДБ 1 401 10 134

Если учреждение – арендодатель, а арендатор по согласованию производит неотделимые улучшения, то оно не имеет права принимать стоимость неотделимых улучшений в зачёт арендной платы. Потому что доходы должны поступить в доход бюджета. То есть их можно получать лишь в денежной форме. Также и возмещение за неотделимые улучшения казённое учреждение – арендодатель имеет право выплатить только в денежной форме за счёт средств бюджетных ассигнований.

Согласованные неотделимые улучшения объекта аренды, за которые казённое учреждение – арендодатель будет уплачивать компенсацию, должны приводить к увеличению балансовой стоимости объекта аренды. Эта операция схожа по экономическому содержанию с дооборудованием. Поэтому уплату компенсации нужно производить по подстатье 310 КОСГУ [9].

Проводки для учреждения-арендодателя рассмотрим в таблице 3.

Таблица 3

Как учитывать улучшения имущества у арендодателя

Содержание операции	Бухгалтерская запись	
	Дебет	Кредит
Получение от арендатора согласованных неотделимых улучшений объекта аренды по завершении договора аренды	КРБ 1 106 11 XXX	КРБ 1 302 31 XXX
Принятие к учёту неотделимых улучшений объекта аренды	КРБ 1 101 10 XXX	КРБ 1 106 11 XXX
Выплата арендатору компенсации за согласованные неотделимые улучшения объекта аренды	КРБ 1 302 31 XXX	КРБ 1 304 05 310

В учёте и отчётности учреждений УИС в зависимости от факта хозяйственной деятельности с применением СГС «Аренда» появляются ранее не принимаемые к учёту активы, отражаются доходы и расходы будущих периодов; в отчётности появляются обороты и остатки на забалансовых счетах по учёту аренды и условных арендных платежей, дебиторская задолженность в сумме арендных платежей, дебиторская задолженность в сумме арендных платежей, начисленных за весь срок пользования имуществом, а также отложенные расходы по упущенной выгоде [1].

Результаты исследования и их обсуждение

Материалы, содержащиеся в разработке, могут быть предназначены для использования сотрудниками исправительных учреждений, территориальных органов, образовательных организаций

ФСИН России в практической деятельности и образовательном процессе.

Выводы

Переход на применение данного стандарта в учёте повлекло за собой большое число изменений не только непосредственно в бухгалтерском учёте, но и в требованиях, предъявляемых при формировании положений учётной политики и бюджетной отчётности, то есть в значительной степени изменился принцип представления информации в учёте и отчётности.

В определённой мере казённым учреждениям УИС пришлось пересмотреть задачи бухгалтерского учёта и отчасти научиться применять методы учёта, свойственные коммерческим организациям. Приоритетной стала именно экономическая составляющая фактов хозяйственной жизни учреждений.

Библиографический список

1. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учёта для организаций государственного сектора «Аренда»: приказ Минфина России от 31.12.2016 № 258н (ред. от 25.12.2019). Доступ из СПС «Консультант Плюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 18.03.2019, с изм. от 03.07.2019). Доступ из СПС «Консультант Плюс».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020). Доступ из СПС «Консультант Плюс».
4. Гаврилова Н.А. Актуальные вопросы бухгалтерского учёта имущества казённых учреждений уголовно-исполнительной системы при переходе на федеральные стандарты бухгалтерского учёта для организаций государственного сектора // Актуальные вопросы подготовки кадров для уголовно-исполнительной системы. Материалы учебно-методических сборов профессорско-преподавательского и начальствующего состава. Псков, 2019. С. 23-29.

5. Кацуба, Е. Е. Предоставление федерального имущества в аренду в уголовно-исполнительной системе России: правовые и финансовые аспекты / Е. Е. Кацуба // Человек: преступление и наказание. – 2017. – Т. 25(1–4), № 4. – С. 640–644.

6. Киселёв А. В. «Учёт полученного имущества по договорам безвозмездного пользования в уголовно-исполнительной системе Российской Федерации». Ведомости уголовно-исполнительной системы № 6, 2020. С 70-72.

7. Трошина О.В. Внутриведомственная передача в безвозмездное пользование помещения в учреждениях УИС // Силловые министерства и ведомства: бухгалтерский учёт и налогообложение № 1, 2019. С. 68.

8. Шоргина Е.В. «Специфика правового положения субъектов договора аренды имущества для нужд уголовно-исполнительной системы». Российская пенитенциарная система: актуальные правовые и практические вопросы № 4(14). 2017.

9. Шоргина Е.В. «Порядок заключения договора аренды имущества для государственных нужд уголовно-исполнительной системы». Вестник кузбасского института № 1 (38), 2019.