Приложение 14

**Порядок**

**учета имущества, полученного и (или) переданного в аренду,   
в безвозмездное пользование**

1. **Общие положения**

В соответствии с СГС «Аренда» введена классификация объектов учета аренды. Выделяют два вида аренды: **операционную** и **неоперационную** (финансовую)(пункты 12, 13 СГС «Аренда», раздел II.1 Методических указаний по применению СГС «Аренда»).

При операционной аренде учреждение-арендатор получает имущество во временное пользование – за арендную плату или безвозмездно. Право оперативного управления на этот объект к нему не переходит – арендатор обязан вернуть имущество в том же состоянии, в котором получил, с учетом износа. При этом срок аренды значения не имеет – месяц, год, 10, 25 или более лет. К операционной аренде относят обычную аренду и безвозмездное срочное пользование.

При [неоперационной (финансовой) аренде](https://www.gosfinansy.ru/#/document/99/420389699/XA00MA42N8/) у пользователя (арендатора) *нет обязанности вернуть имущество* по первому требованию правообладателя (договор [лизинга](https://www.gosfinansy.ru/#/document/99/9027703/XA00M4A2MH/)).

**Отличия операционной аренды от неоперационной**

| **Признаки операционной аренды** | **Признаки неоперационной аренды** |
| --- | --- |
| 1. Срок аренды меньше и несопоставим с оставшимся [сроком полезного использования имущества](https://www.gosfinansy.ru/#/document/99/420389698/ZAP2ADC3LG/).  2. Общая сумма арендной платы и сумма платежей, необходимая для выкупа актива, ниже справедливой стоимости передаваемого имущества | 1. Срок аренды по договору сопоставим со [сроком полезного использования имущества](https://www.gosfinansy.ru/#/document/99/420389698/ZAP2ADC3LG/).  2. Сумма всех арендных платежей сопоставима (равна) справедливой стоимости передаваемого имущества.  3. Когда договор аренды закончится и арендатор выплатит собственнику выкупную стоимость, к нему переходят все права на имущество. Размер выкупной стоимости существенно ниже рыночной стоимости.  4. Передаваемое имущество носит специализированный характер. Поэтому только арендатор может его использовать без существенных изменений.  5. Передаваемое имущество нельзя заменить другим без дополнительных затрат.  6. Арендатор имеет приоритетное право продлить договор аренды на дополнительный срок. При этом арендная плата будет прежней.  7. Убытки или прибыль от изменений справедливой стоимости имущества относят на арендатора. Например, арендодатель увеличит арендные платежи. |

4

Передача и получение объектов НФА в безвозмездное пользование относится к аренде на льготных условиях, бухгалтерский учет ведется   
по правилам СГС «Аренда». Бухгалтерские проводки зависят от того,   
к какому виду аренды относится договор: операционной или неоперационной (финансовой).

В безвозмездное пользование передаются объекты, которые в процессе использования не теряют своих натуральных свойств: оборудование, транспорт, здания, сооружения, земельные участки (п. 2 ст. 689 и п. 1 ст. 607 ГК).

Арендодатель предоставляет имущество в состоянии, которое соответствует условиям договора и его назначению. Объект передается   
со всеми принадлежностями и документами – инструкцией   
по использованию, техническим паспортом и т. п., если иное не прописано   
в договоре (ст. 691 ГК).

Передача особо ценного и недвижимого имущества в безвозмездное пользование имущества государственных учреждений особо ценного   
и недвижимого имущества согласовывается с Минимуществом ПК. В части передачи иного движимого имущества согласование не требуется.

1. **Оформление документов**

Имущество по договору безвозмездного пользования передается два раза:

• первый – когда арендополучатель принимает имущество в пользование от арендодателя;

• второй – при возврате имущества арендодателю после того, как договор закончится.

Имущество передается арендополучателю и принимается обратно   
по акту приема-передачи (ф. 0504101)

Перед передачей имущества в пользование обязательно проводится инвентаризация.

1. **Определение правил учета**

Имущество, которое передается в безвозмездное пользование, учитывается по правилам СГС «Аренда». Данная передача относится к аренде на льготных условиях.

По объектам, которые переданы в пользование, но содержатся за счет арендодателя, внутреннее перемещение отражается в Инвентарной карточке объекта по счету 101.00 "Основные средства» и вводится дополнительный забалансовый счет 26 «»Имущество, переданное в безвозмездное пользование».

Для каждого вида аренды действуют свои правила бухучета. Различают ***срочный***и ***бессрочный*** договор безвозмездного пользования.

- Договор безвозмездного *срочного* пользования

По общему правилу такие договоры относят к объектам операционной аренды. Однако бывают исключения, когда учет ведут по правилам финансовой аренды:

1. Срок пользования объектом по договору сопоставим (не больше)   
с оставшимся сроком полезного использования имущества, который указали при передаче.

2. Передаваемое имущество носит специализированный характер,   
и только арендополучатель может его использовать без существенных изменений.

3. Имущество, которое передаете в пользование, нельзя заменить другим без дополнительных затрат.

Основание: пункт 13 СГС «Аренда».

Если договор имеет хоть один из признаков финансовой аренды, учет ведется по финансовой аренде (абзац 5 п. 12 СГС «Аренда»).

Классификация объектов аренды относится к профессиональному суждению бухгалтера, поэтому окончательное решение, к какому виду аренды отнести договор, учреждение принимает самостоятельно. Решение принимаются с учетом федеральных стандартов по бухучету, Инструкции   
№ 157н, условий договора, положений учетной политики, рекомендаций учредителя и системных разъяснений Минфина (письмо Минфина   
от 08.02.2019 № 02-07-10/8033).

- Договор безвозмездного *бессрочного* пользования

Договор безвозмездного бессрочного пользования или договор   
на неопределенный срок относится к операционной аренде (письмо МФ РФ от 09.08.2018 № 02-07-07/56267). Основание - принцип допущения непрерывности деятельности субъекта учета и правила финансирования. При условии доведения плана по субсидии на три года право пользования учреждение принимает на учет в соответствии с данным планом. Бессрочный договор стороны вправе расторгнуть в любое время в одностороннем порядке (ст. 699 ГК). При этом вещное право на весь период пользования остается за арендодателем и к арендополучателю не переходит.

* 1. ***Бухучет у арендодателя: передача имущества***

Бухгалтерский учет договора безвозмездного пользования зависит   
от того, какой вид аренды используется: операционная или финансовая аренда.

***3.1.1. операционная аренда***

Передача имущества в операционную аренду отражается как внутреннее перемещение между аналитическими счетами счета 100.00 «Нефинансовые активы». Внутреннее перемещение делается в случае, только когда   
в пользование передается инвентарный объект целиком. Если передали часть объекта – перемещение не оформляется. Информация об этом отражается   
в Инвентарной карточке (ф. 0504031).

Дополнительно имущество отражается на забалансовом счете 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование» – по стоимости, которую указали в акте приема-передачи. Аналитический учет по счету ведется в карточке количественно-суммового учета (ф. 0504041) в разрезе арендополучателей и мест нахождения имущества.

Основание: пункты 383, 384 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, раздел II.1, пункт 1 раздела III.3 Методических указаний по применению СГС «Аренда», пункте 24 СГС «Аренда».

В учете автономных и бюджетных учреждений передача имущества   
в безвозмездное пользование – операционную аренду отражается проводками, которые содержатся в пунктах 9, 21 Инструкции № 174н, пункте 383 Инструкции к Единому плану счетов № 157н, пункте 24 СГС «Аренда», разделе III.3 Методических указаний по применению СГС «Аренда»:

Передача в безвозмездное пользование отражается как внутреннее перемещение:

– основные средства Дт 0.101.ХХ.310 Кт 0.101.ХХ.310– непроизведенные активы (земля) Дт 0.103.ХХ.330 Кт 0.103.ХХ.330,

где ХХ – коды группы и вида синтетического счета объекта учета

Отражено за балансом имущество, которое передали в безвозмездное пользование - на счете 25.Если передали в безвозмездное пользование основные средства, амортизация по ним начисляется линейным способом (п. 24 СГС «Аренда», раздел III.3 Методических указаний по применению СГС «Аренда»).

***3.1.2. финансовая аренда***

Имущество, которое передается в безвозмездное пользование – финансовую аренду, списывается с баланса. Одновременно учитывается объект на забалансовом счете 26 «Имущество, переданное в безвозмездное пользование» по балансовой стоимости, указанной в акте. Информация   
о передаче заносится в Инвентарную карточку актива (ф. 0504031).

Основание: пункт 22 СГС «Аренда», пункты 45–46 СГС «Основные средства», раздел IV.3 Методических указаний по применению СГС «Аренда», пункт 383 Инструкции к Единому плану счетов № 157н.

В учете автономных и бюджетных учреждений передача основных средств в безвозмездное пользование – финансовую аренду отражается проводками в соответствии с пунктом 9 Инструкции № 174н, пунктом 12 Инструкции № 183н, разделом IV.3 Методических указаний по применению СГС «Аренда»:

Передано в безвозмездное пользование – финансовую аренду основное средство:

– списана начисленная амортизация - Дт 0.104.XX.411 Кт 0.101.XX.410– списан убыток от обесценения - Дт 0.114.ХХ.412 Кт 0 101.ХХ.410

– списана остаточная стоимость Дт 0.401.10.172 Кт 0 104.ХХ.411

Отражено за балансом основное средство, которое передали в пользование - увеличение забалансового счета 26.

* 1. ***Бухучет у арендодателя: упущенная выгода***

Арендодатель по договорам безвозмездного пользования, помимо проводок по передаче имущества, признает в бухучете доходы и расходы будущих периодов. Доходы от сдачи имущества учитываются на счете 401.40 «Доходы будущих периодов» по справедливой стоимости арендных платежей. Разница между справедливой стоимостью и фактической ценой аренды – упущенной выгоды отражается на счете 401.50 «Расходы будущих периодов». Доходы и расходы признаются одновременно – на дату, когда заключили договор. Далее отложенные доходы и расходы по упущенной выгоде ежемесячно относятся на финансовый результат текущего периода (пункт 94.1 Инструкции № 162н, пункт 158 Инструкции № 174н, пункт 186 Инструкции № 183н, пункты 29–30 СГС «Аренда»).

Учет доходов и расходов, зависит от того, к какому виду аренды вы отнесли договор – операционной или финансовой.

***3.2.1.операционная аренда***

По операционной аренде учет ведется исходя из срока договора   
и справедливой стоимости арендных платежей. Стоимость определяется методом рыночных цен, то есть в сумме арендной платы, которую бы учреждение платило при аренде на коммерческих условиях.

По договорам бессрочного пользования, когда срок не определен,   
в расчет берется период бюджетного цикла – очередной год и плановый период.

Основание: статья 169 БК, пункт 29.1 СГС «Аренда», письма Минфина РФ от 09.08.2018 № 02-07-07/56267, от 12.07.2018 № 02-07-10/48671.

Имущество, которое передали по договору безвозмездного пользования с признаками операционной аренды, отражается как внутреннее перемещение между аналитическими счетами 101 и дополнительно на счете 26.

***3.2.2. финансовая аренда***

По финансовой аренде учет ведется в соответствии с пунктом 30.1 СГС «Аренда» по справедливой стоимости арендных платежей, то есть так же, как по договорам операционной аренды.

Доходы и расходы признаются в учете по соответствующим подстатьям КОСГУ в зависимости от вида аренды и пользователя. Коды установлены   
в пунктах 9.2.1–9.2.2, 10.4–10.4.6 Порядка применения КОСГУ № 209н.

Доходы (счета 401.40, 401.10) определяются по следующим КОСГУ:

- Доходы от операционной аренды – подстатья 121;

- Доходы от финансовой аренды – подстатья 122.

Расходы (счета 401.50, 401.20) определяются по следующим КОСГУ:

- Внутри сектора государственного управления – подстатья 241;- Организации госсектора, например ГУП, МУП, – подстатья 244;- Коммерческой нефинансовой организации – подстатья 245;- Некоммерческой организации, индивидуальному предпринимателю – подстатья 246.

В учете автономных и бюджетных учреждений доходы и расходы признаются в учете одновременно на основании Бухгалтерской справки   
(ф. 0504833) (раздел III.2 Методических указаний по применению СГС «Аренда»).

Проводки установлены в пунктах 158, 160 Инструкции № 174н, 183н:

На дату, когда заключили договор безвозмездного пользования:

- Начислены доходы будущих периодов – Дт 2.210.05.56Х Кт 2.401.40.12Х; - Начислены расходы будущих периодов - Дт 2.401.50.24Х Кт 2.210.05.66Х,

Ежемесячно в течение срока действия договора:

- Признаны в составе финансового результата текущего периода будущие доходы – Дт 2.401.40.12Х Кт 2.401.10.12Х; - Признаны в составе финансового результата текущего периода будущие расходы – Дт 2.401.20.24Х Кт 2.401.50.24Х.

Если договор безвозмездного пользования расторгли досрочно,   
в бухучете отражается уменьшение доходов и расходов будущих периодов обратной проводкой (п. 29.3 и 30.3 СГС «Аренда»):

- Списан остаток предстоящих доходов по договору безвозмездного пользования: Дт 2.401.40.12Х Кт 2.210.05.66Х;

- Списан остаток предстоящих расходов по договору безвозмездного пользования: Дт 2.210.05.56Х Кт 2.401.50.24Х.

* 1. ***Бухучет у арендополучателя: получение объекта***

В зависимости от решения, которое приняли при классификации договора безвозмездного пользования, учет ведется по правилам операционной или финансовой аренды.

***3.3.1.операционная аренда***

Право пользования объектом учитывается на счете 111.40 «Права пользования нефинансовыми активами» – по справедливой стоимости арендных платежей за весь срок пользования. Эту стоимость сообщит арендодатель. Если данных о справедливой стоимости нет, объект учитывается в условной оценке 1 руб. до тех пор, пока арендодатель не сообщит стоимость.

Право пользования ставится на учет в корреспонденции со счетом 302 24   
в сумме арендных платежей за весь срок договора аренды.

На право пользования активом начисляется амортизацию на счете 104.40 – в сумме справедливой стоимости ежемесячной арендной платы, начиная с месяца, когда принято право к учету, и продолжается в течение всего срока полезного использования актива. Кроме того, каждый месяц переносятся доходы будущих периодов в текущие доходы – в сумме справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей.

Если имущество принимается в пользование в условной оценке 1 руб., то амортизация начисляется пропорционально.

Основание: пункты 20–21, 26, 27 СГС «Аренда», письмо Минфина РФ   
от 31.12.2019 № 02-07-05/103872.

В бухгалтерском учете автономных и бюджетных учреждений проводки по договору безвозмездного пользования, который отнесли к операционной аренде, оформляются Бухгалтерской справкой (ф. 0504833) (раздел III.2 Методических указаний по применению СГС «Аренда»).

Проводки установлены в пунктах 26, 67.3 Инструкции № 174н:

1) На дату, когда заключен договор:

- Принято к учету право пользования имуществом (в сумме справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей):

Дт 0.111.4Х.351 Кт 0.302.24.73Х; 2) Ежемесячно в течение срока действия договора:

- Начислена амортизация на полученное право (в сумме справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей):

Дт 0.109 Х0 224 Кт 0.104.4Х.451;3) Признаны доходы текущего финансового года (в сумме справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей) :

Дт 0.401.40.18Х Кт 0.401.10.18Х;

4) На дату, когда договор закончен и прекращено право пользования активом (на сумму начисленной амортизации за весь срок пользования) :

Дт .104.4Х.451 Кт 0.111.4Х.451,

5) Если договор безвозмездного пользования расторгли досрочно, делайте проводки:

- Списана остаточная стоимость права пользования имуществом:   
Дт 0.302.24.18Х Кт 0.111.4Х.451.

***3.3.2. финансовая аренда***

В случае финансовой аренды полученный объект учитывается на балансе на счете 101.00 «Основные средства» – по справедливой стоимости арендных платежей за весь срок пользования. Эту стоимость определяет арендодатель. Если данных о справедливой стоимости нет, учитывается объект в условной оценке 1 руб. до тех пор, пока арендодатель не сообщит стоимость.

Если при заключении договора возникли сопутствующие расходы: на подготовку договора, переговоры с арендодателем и другие, они включаются в справедливую стоимость. Затраты собираются на счете 106.00 «Вложение   
в нефинансовые активы» и переносятся на счет 101.00 «Основные средства».

На полученный актив начисляется амортизация на счете 104.00 – методом, которым амортизируются аналогичные объекты основных средств, начиная с месяца, когда принят объект к учету, и продолжая в течение всего срока пользования имуществом. Кроме того, каждый месяц переносятся доходы будущих периодов в текущие доходы – в сумме справедливой стоимости ежемесячных арендных платежей.

Основание: пункты 18–19, 28 СГС «Аренда», раздела IV Методических указаний по применению СГС «Аренда».

В бухгалтерском учете автономных и бюджетных учреждений:

1. На дату, когда заключили договор:

- Принято к учету основное средство по справедливой стоимости:   
Дт 0.101.ХХ.310 Кт 0.401.40.18Х; Ежемесячно в течение срока действия договора

- Начислена амортизация на полученный объект:   
Дт 0.401.20.271 Кт 0.104.ХХ.411;- Признаны отложенные доходы доходами текущего отчетного периода:   
Дт 0.401.40.18Х Кт 0.401.10.18Х.

Когда на учреждение возложены обязанности содержать имущество, которое получили в безвозмездное пользование, расходы по объекту оплачиваются. Вид аренды – операционная или финансовая – значения   
не имеет (статья 695 ГК).

Затраты по поддержанию имущества в исправном состоянии относятся   
к расходам по обычным видам деятельности (п. 6 раздела IV.2, п. 6 раздела III.2 Методических указаний по применению СГС «Аренда»).