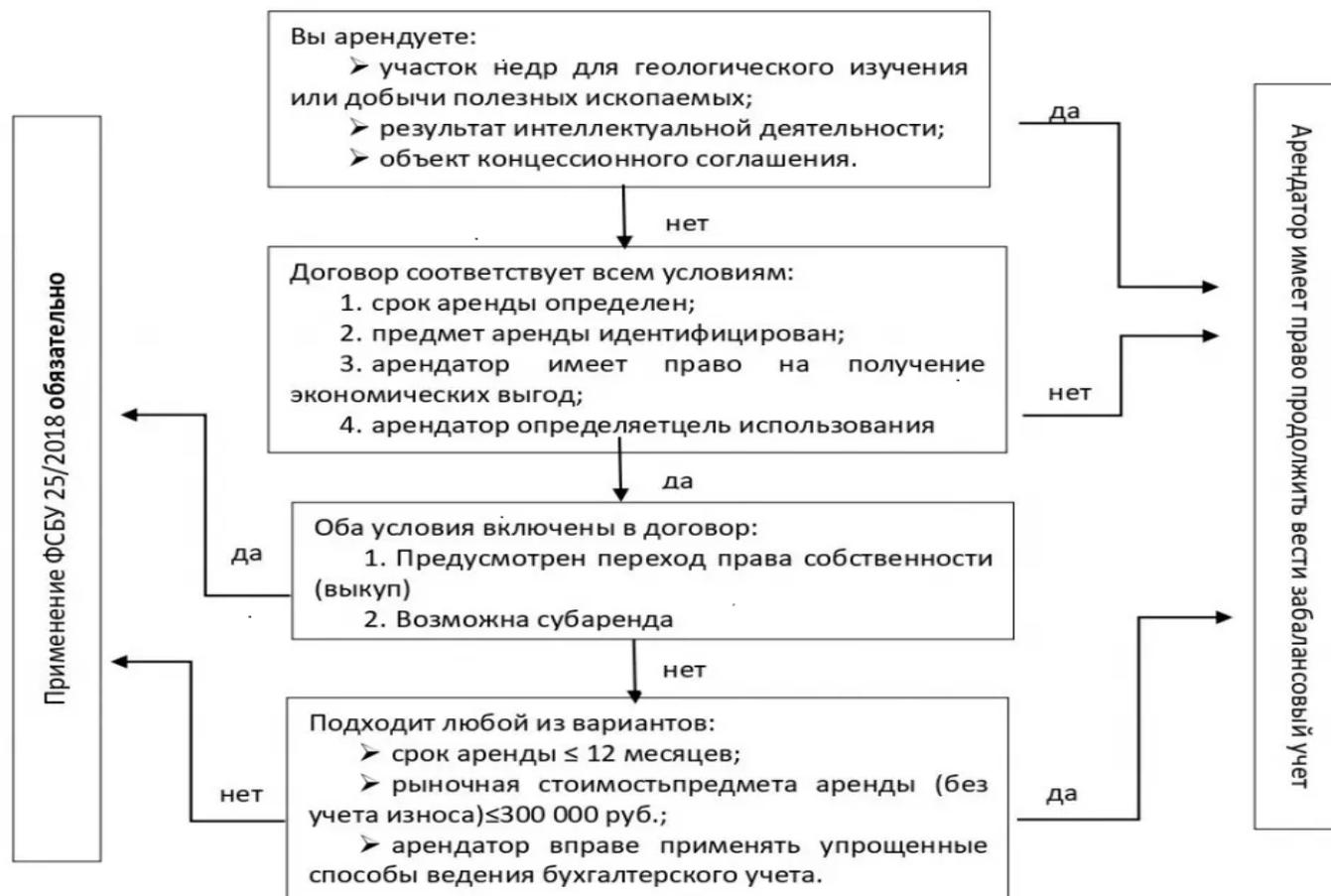


Аренда в учете арендатора 635-П

Шаги арендатора к переходу на ФСБУ 25/2018

1. Арендатор с 01.01.2022 должен провести анализ всех договоров, соотнести какие из договоров необходимо перевести на учет по ФСБУ 25/2018 (по ЦБ – Положение № 635-П) и по каким из договоров учет можно будет вести в упрощенном порядке (без применения ФСБУ 25/2018, но также с учетом требований № 635- П).
2. Анализ договоров можно провести по порядку, изложенному в схеме ниже



Если договор подлежит учету согласно ФСБУ 5/2018, тогда по каждому договору аренды необходимо одновременно признать право пользования активом (ППА) и обязательство по аренде (ОА). При переходе на ФСБУ 5/2018 разницу между ППА и ОА следует отнести на нераспределенную прибыль.

Как сделать переход на ФСБУ5/2018

1-й вариант - Сделать корректировки на конец года, который предшествует переходу на ФСБУ 25/2018 (п. 50 ФСБУ 25/2018).

2-й вариант - корректировки провести в межотчетный период и впервые показать их в отчетности за 2022 год (решение 7 рекомендации Фонда «НРБУ “БМЦ”» от 17.12.2018 № Р-97/2018-КпР «Первое применение ФСБУ 25/2018» и письмо Минфина от 22.10.2021 № 07-01-09/85635).

Межотчетный период — это время между 31 декабря 2021 года и 1 января 2022 года. То есть отчетность за 2021 год вы составляете по старым правилам. В отдельных документах формируете проводки и входящие сальдо, полученные в результате этих проводок, заносите в баланс по состоянию на 1 января 2022 года.

Как правильно отразить переход на ФСБУ 5/2018 - направлен запрос в ЦБ.

Чтобы признать ППА и обязательство по аренде, необходимо определить их стоимость. Как это сделать, смотрите в таблице.

Объект учета	Стоимость
Право пользования арендой (счет 60807)	Стоимость ППА равна его справедливой стоимости. Также право пользования активом может признаваться по фактической стоимости, которая включает: <ul style="list-style-type: none">• величину первоначальной оценки обязательства по аренде;• арендные платежи, уплаченные авансом по состоянию на дату предоставления предмета аренды;• затраты арендатора, связанные с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;• величину подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства (по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния).
Обязательство по аренде (счет 60806)	Стоимость обязательства по аренде равна дисконтированной стоимости всех платежей, которые будут начисляться с 1 января 2022 года до конца действия договора аренды. Ставка, как правило, указывается в договоре. Если не указана, то применяется ставка, по которой арендатор привлекал или мог бы привлечь заемные средства на сопоставимых с договором аренды условиях. Данные возьмите, например, в 5—10 любых банках

ВАЖНО

1. Из-за новых объектов, отраженных на счете 60807, валюта баланса арендатора значительно увеличивается. Если сумма активов баланса превысит 400 млн руб., компания попадет в число тех, для кого обязателен ежегодный аудит (п. 4 ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ).

2. Меняется система учета доходов и расходов.

- Уплаченная арендная плата — это теперь не расход в бухучете (в налоговом учете признается именно арендная плата).

- Расходом в бухучете будет амортизация права пользования активом, которое вы учли первоначально на счете 60807 (затем перевели в момент ввода в эксплуатацию на счет 60804). Проводка такая: Дебет 71802 Кредит 60805 «Амортизация права пользования активом» — списали сумму ежемесячной амортизации. Срок амортизации будет равен периоду аренды. Если право собственности по договору позднее должно перейти к вам, срок полезного использования устанавливаете по правилам, действующим для основных средств

3. Одновременно с правом пользования активом (счет 60807) вам нужно поставить на баланс и арендные обязательства (счет 60806), они равны сумме будущих платежей за весь период договора. Но учесть их нужно по приведенной стоимости. Это означает, что сумму всех платежей понадобится дисконтировать. Арендное обязательство вы начисляете в тот момент, когда получили имущество. А затем в течение всего срока действия договора сумму корректируете с учетом дисконтирования: Дебет 60807 «Вложения в приобретение активов в форме права пользования» Кредит 60806 «Арендные обязательства» — начислили арендное обязательство за весь период аренды. Далее вы будете корректировать это обязательство на проценты, рассчитанные при помощи дисконтирования. Проводка такая: Дебет 710 «Проценты по аренде» Кредит 60806 «Арендные обязательства» — начислили проценты. А перечисление денег за аренду отражайте так: Дебет 60806 «Арендные обязательства» Кредит 20501 — уплатили деньги за аренду. В конце срока аренды обе стороны у себя в учете должны прийти к сумме арендных платежей, которая прописана в договоре. Поэтому нужно ежегодно увеличивать дисконтированную стоимость на сумму процентов. Компания рассчитывает их по той же ставке, по которой она дисконтировала платежи.

4. Больше не работает правило, что в бухучете вы отражаете суммы, которые указаны в первичных документах. Стоимость аренды придется рассчитывать с учетом дисконтирования.

5. Что такое дисконтирование? Это текущая стоимость будущих денег, приведенная к настоящему моменту. Деньги со временем дешевеют. Например, вы знаете, что через 5 лет заплатите за аренду 100 тыс. руб., тогда цена этих денег сегодня будет меньше и дисконтирование поможет определить насколько. Пример расчета приведен ниже.

6. Обратите внимание, что к сроку договора формально подойти уже не получится. Нужно учитывать возможности и намерения сторон продлить договор. Например, краткосрочный договор фактически продолжает действовать, если стороны договорились о его пролонгации. На эту тонкость обратил внимание Минфин в письме от 4 октября 2021 г. № 07-01-09/80036 (приложено ниже). В письме чиновники предлагают учитывать ситуации, когда фактический срок, в течение которого арендатор пользуется предметом аренды, не совпадает со сроком действующего договора аренды. Например, очень часто договора аренды нежилого помещения (здания) заключаются на срок 11 месяцев с последующей пролонгацией (во избежание госрегистрации). Для целей отражения в бухучете аренды по ФСБУ 25/2018 по таким договорам следует спрогнозировать наиболее вероятный фактический срок аренды (сколько будет пользоваться объектом арендатор) и уже на основании этого примерного срока применять положения ФСБУ 25/2018.

3. Что такое дисконтирование-Арендное обязательство, которое вы показываете по кредиту счета 60806, нужно рассчитывать с учетом дисконтирования. Получится приведенная стоимость — сколько в настоящем стоят будущие расходы.

Исключение сделано лишь для компаний с упрощенным бухучетом, они могут просто сложить все будущие платежи по аренде, чтобы рассчитать обязательство (п. 14 ФСБУ 25/2018). Все остальные организации делают дисконтирование.

Пример 1

Компания арендует имущество на пять лет с правом выкупа. По договору за весь срок аренды платежи арендодателю составят 2 000 000 руб. Но если бы компания сейчас приобретала этот объект, смогла бы выкупить его за 1 800 000 руб. Это и будет приведенной стоимостью с учетом дисконтирования — стоимость объекта уменьшена с учетом будущих платежей.

Разница в 200 000 руб. отражает, насколько обесценятся деньги, вложенные в объект, по мере уплаты арендных платежей.

Чтобы сделать расчеты, вам нужна ставка дисконтирования. Ее вы можете вычислить из условий договора аренды, а именно:

$$\begin{array}{l} \boxed{\text{Справедливая стоимость предмета аренды}} = \boxed{\text{Приведенная стоимость будущих арендных платежей}} + \boxed{\text{Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды}} \\ \boxed{\text{Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды}} = \boxed{\text{Справедливая стоимость предмета аренды к концу действия договора}} \end{array}$$

Справедливую стоимость в идеале нужно считать по правилам МСФО (п. 8 ФСБУ 25/2018). Это цена сделки между хорошо осведомленными независимыми сторонами, которые желают совершить ее (приложение А к МСФО (IFRS) 16 «Аренда», утв. приказом Минфина от 11.06.2016 № 111н). В качестве такой стоимости можно взять рыночную стоимость имущества.

Если первым способом сделать расчеты не получается, используйте второй. Ставка дисконтирования будет равна проценту, под который вы могли бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Варианты определения размера ставки:

1. Для этого обратитесь в банк с вопросом, под сколько процентов можно получить целевой кредит в сумме справедливой стоимости имущества на срок, равный сроку аренды. Ту ставку, которую озвучит банк, оформите бухгалтерской справкой.
2. Рассчитайте ставку из условий договора (ниже описание расчета)

Чтобы в дальнейшем рассчитать дисконтированную стоимость, умножьте номинальную стоимость на коэффициент дисконтирования:

$$\boxed{\text{Дисконтированная сумма}} = \boxed{\text{Номинальная сумма}} \times \boxed{\text{Коэффициент дисконтирования}}$$

Формула коэффициента дисконтирования такая:

$$\boxed{\text{Коэффициент дисконтирования}} = \frac{1}{(1 + \text{СД})^n}$$

где СД — ставка дисконтирования в виде десятичной дроби;

n — период дисконтирования в годах.

Пример 2

ООО «Компания» арендует автомобиль на пять лет с выкупом. Ежегодную арендную плату — 330 400 руб. без учета НДС — арендатор перечисляет через каждые 12 месяцев аренды.

Номинальная сумма арендных платежей — 1 652 000 руб. без учета НДС (330 400 руб. × 5 лет). Негарантированная ликвидационная стоимость равна 0. Срок полезного использования автомобиля — 7 лет. Ставка дисконтирования — 10 процентов годовых.

Приведенная стоимость арендных платежей	=	Номинальная сумма арендных платежей	×	Коэффициент дисконтирования
--	---	--	---	-----------------------------

Дисконтированная стоимость платежей по годам:

- за первый год — 300 364 руб. (330 400 руб. × 0,909091);
- за второй год — 273 058 руб. (330 400 руб. × 0,826446);
- за третий год — 248 234 руб. (330 400 руб. × 0,751315);
- за четвертый год — 225 668 руб. (330 400 руб. × 0,683013);
- за пятый год — 205 152 руб. (330 400 руб. × 0,620921).

Из расчетов видно, как быстро дешевеют деньги. Сейчас за арендный платеж в 330 400 руб. компания сможет купить имущество стоимостью 330 400 руб., а через пять лет этих денег хватит только на то, что стоит 205 152 руб.

Общая приведенная стоимость арендных платежей равна 1 252 476 руб. (300 364 + 273 058 + 248 234 + 225 668 + 205 152).

Порядок отражения в бухучете - пример

На дату передачи предмета аренды бухгалтер делает проводки без учета записей по НДС:	<ol style="list-style-type: none">1) Дебет 60807 «Вложения в права пользования» Кредит 60806 «Арендные обязательства» — 1 252 476 руб. — сформировали первоначальную стоимость права пользования и размер обязательства по аренде;2) Дебет 60804 «Имущество, полученное в финансовую аренду» Кредит 60807 «Вложения в приобретение активов в форме права пользования» - 1 252 476 руб. ввод в эксплуатацию <ul style="list-style-type: none">✓ Единицей бухгалтерского учета актива в форме права пользования является инвентарный объект.✓ Каждому инвентарному объекту активов в форме права пользования при признании присваивается инвентарный номер.
Начислили амортизацию права пользования	Дебет 71802 «Расходы по амортизации» Кредит 60805 «Амортизация права пользования»

ежемесячно- в примере расчет за год	— 178 925 руб. (1 252 476 руб. : 7 лет)
Ежемесячно компания признает проценты в составе расходов в сумме: (в примере показана сумма за год) Дебет 71101 Кредит 60806 «Арендные обязательства»	<p>Величина начисляемых процентов определяется как произведение обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки, которую применяли для дисконтирования будущих арендных платежей, проценты начисляются на даты уплаты арендных платежей и отчетные даты (п. 19 ФСБУ 25/2018).</p> <p>Сумма процентов без проводок по НДС: — за первый год — 125 248 руб. (1 252 476 руб. × 10%); — за второй год — 104 732 руб. (1 047 324 руб. × 10%); — за третий год — 82 166 руб. (821 656 руб. × 10%); — за четвертый год — 57 342 руб. (573 422 руб. × 10%); — за пятый год — 30 036 руб. (300 364 руб. × 10%). Общая сумма процентов равна 399 524 руб. (125 248 + 104 732 + 82 166 + 57 342 + 30 036).</p>
Сумма дисконтированной стоимости права пользования и процентного расхода за весь срок договора дает номинальную сумму арендных платежей:	1 252 476 руб. + 399 524 руб. = 1 652 000 руб.
На дату перечисления арендной платы бухгалтер делает запись: (в примере показана сумма за год)	<ol style="list-style-type: none"> 1) Дебет 60806 «Арендные обязательства» Кредит 60311 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 60313 «Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям» - 330 400 руб. 2) Дебет 60311 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 60313 «Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям» Кредит 20501 «Расчетный счет» — 330 400 руб. — перечислили арендную плату за первый год.
Прекращение договора аренды	<p>При полном или частичном прекращении договора аренды балансовая стоимость права пользования активом и обязательства по аренде списываются в соответствующей части. Образовавшаяся при этом разница признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли/убытка (п. 23 ФСБУ 25/2018).</p> <p>1. Прекращение признания обязательства по договору аренды отражается бухгалтерской записью: Дебет 60806 "Арендные обязательства" Кредит 61209 "Выбытие (реализация) имущества".</p> <p>2. Выбытие базового актива в сумме балансовой стоимости отражается бухгалтерской записью: Дебет 61209 "Выбытие (реализация) имущества" Кредит 60804 "Имущество, полученное в финансовую аренду".</p>

	<p>3.Списание накопленной амортизации, начисленной на базовый актив, отражается бухгалтерской записью: Дебет 60805 "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду" Кредит 61209 "Выбытие (реализация) имущества".</p> <p>4.Финансовый результат по прекращению признания договора аренды отражается бухгалтерской записью: Дебет 71702 "Расходы по другим операциям" (в ОФР по символу 53805 "Прочие расходы арендатора по договорам аренды") Кредит 61209 "Выбытие (реализация) имущества" или Дебет 61209 "Выбытие (реализация) имущества" Кредит 71701 "Доходы по другим операциям" (в ОФР по символу 52304 "Прочие доходы арендатора по договорам аренды").</p>
--	--

4.Пересмотр ППА и обязательства по аренде

Фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде пересматриваются ([п. 21 ФСБУ 25/2018](#)):

- при изменении условий договора аренды;
- при изменении намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- при изменении величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде.

При этом изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. Уменьшение обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода.

Кроме того, при изменении величины обязательства по аренде пересматривается ставка дисконтирования ([п. 22 ФСБУ 25/2018](#)).

5.Налоговый учет

- Налог на прибыль

Непосредственно при получении предмета аренды и возврате его арендодателю у арендатора не возникает объектов обложения налогом на прибыль. Арендная плата (в том числе включающая в себя коммунальные услуги по полученному в аренду имуществу) признается прочими расходами, связанными с производством и реализацией ([пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ](#)).

Арендная плата по договорам аренды недвижимости, заключенным на срок более года, признается в расходах по налогу на прибыль только после государственной регистрации договора ([письма Минфина России от 31.10.2016 № 03-03-06/1/63543](#), [от 23.11.2015 № 03-07-11/67890](#)).

В качестве первичного учетного документа, подтверждающего факт аренды, может приниматься акт приемки-передачи арендуемого имущества ([письмо Минфина России от 04.04.2007 № 03-07-15/47](#)). Оформлять акты об оказании услуг по договору аренды нужно, только если это прямо предусмотрено договором ([письма Минфина России от 25.03.2019 № 03-03-06/1/20067](#), [от 15.11.2017 № 03-03-06/1/75483](#)).

Датой осуществления расходов по аренде признается одна из следующих дат ([пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ](#)):

- ✓ дата расчетов в соответствии с договором;

- ✓ дата предъявления расчетных документов;
- ✓ последнее число отчетного (налогового) периода.

С учетом того, что принимаемые для целей налогообложения расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся (п. 1 ст. 272 НК РФ), датой признания расходов по аренде в большинстве случаев будет последнее число месяца (или дата окончания договора аренды).

В частности, такой подход подтверждается позицией Минфина России, согласно которой расходы на аренду должны признаваться ежемесячно, даже если сумма арендной платы за весь период аренды была перечислена арендодателю единовременно (письма Минфина России от 18.01.2016 №03-03-06/1/1123, от 16.03.2015 №03-03-06/13706).

- НДС

Сумму НДС, предъявленную арендодателем, арендатор имеет право принять к вычету в общеустановленном порядке, если предмет аренды используется в операциях, облагаемых НДС (пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172, п. 2 ст. 169 НК РФ).

Операции по получению и возврату предмета аренды не являются объектом обложения НДС, так как не признаются реализацией в смысле п. 1 ст. 39 НК РФ (право собственности на объект аренды не переходит к арендатору) (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

- Налог на имущество

Недвижимое имущество, переданное в аренду, подлежит обложению налогом на имущество у арендодателя независимо от способа исчисления налога (по кадастровой или среднегодовой стоимости) (п. 3 ст. 378 НК РФ, введен пп "б" п. 49 ст. 1 Федерального закона от 29.11.2021 № 382-ФЗ). Минфин уже разъяснил, что такие суммы под налогообложение не подпадают (письмо от 12.10.2021 № 03-05-05-01/82448, письмо Федеральной налоговой службы от 22 октября 2021 г. Н БС-4-21/14998@ "О рассмотрении обращения"– ниже приложены).

Исключением является ситуация, когда сам объект аренды по договору учитывается на балансе арендатора в составе основных средств, именно арендатор и платит налог на имущество с этого объекта, если речь идет о налоге со среднегодовой стоимости. Налог на имущество с кадастровой стоимости в любом случае платит собственник недвижимости.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 26 мая 2021 г. N 03-05-05-01/40484

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо об отнесении отдельных объектов к недвижимому имуществу в целях обложения налогом на имущество организаций и сообщает, что [Положением](#) о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по практике применения нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации, по проведению экспертизы договоров и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 374](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектами налогообложения для российских организаций признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае если налоговая база в отношении такого имущества определяется в соответствии с [пунктом 1 статьи 375](#) Кодекса (как среднегодовая стоимость имущества), если иное не предусмотрено [статьями 378](#) и [378.1](#) Кодекса.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации утверждены [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, согласно которому ведение бухгалтерского учета активов в зависимости от отнесения их к движимому и недвижимому имуществу не предусмотрено.

При этом [ПБУ 6/01](#) утрачивает силу с 1 января 2022 года в связи с изданием [приказа](#) Минфина России от 17.09.2020 N 204н, которым утверждены Федеральные [стандарты](#) бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства", которые могут применяться в 2021 году. Для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам ([пункт 11](#) ФСБУ 6/2020).

На основании [статей 130](#) и [131](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - Гражданский кодекс) к недвижимому имуществу относятся земельные участки, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства, водные и воздушные суда и иные объекты, подлежащие государственной регистрации или государственному учету.

По мнению Росреестра (письмо от 20.10.2020 N 11-9273-АБ/20), в ведении которого находится вопрос отнесения объектов к недвижимому имуществу, следует учитывать позицию Верховного Суда Российской Федерации ([Определение](#) от 22.12.2015 N А27-18141/2014 по делу N 304-ЭС15-11476), согласно которой для признания имущества недвижимым необходимо представить доказательства возведения его в установленном

законом и иными нормативными актами порядке на земельном участке, предоставленном для строительства объекта недвижимости, с получением разрешительной документации с соблюдением градостроительных норм и правил.

Отмечается, что согласно положениям [пункта 10 статьи 1, статей 51, 55](#) Градостроительного кодекса Российской Федерации (далее - Градостроительный кодекс) здания, строения, сооружения, объекты незавершенного строительства признаются объектами капитального строительства, для создания которых необходимо получение разрешения на строительство, а после завершения строительства - разрешения на ввод в эксплуатацию. Таким образом, объекты капитального строительства создаются с соблюдением последовательного порядка, установленного для создания таких объектов.

Кроме того, раскрытие понятий "здание", "сооружение" содержится в [пунктах 6, 23 части 2 статьи 2](#) Федерального закона от 30.12.2009 N 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений". [Пунктом 24 части 2 статьи 2](#) указанного Федерального закона определено, что строительные конструкции зданий или сооружений, выполняющие определенные несущие, ограждающие и (или) эстетические функции, признаются неотъемлемыми частями таких зданий, сооружений.

В силу [пунктов 10, 10.2 статьи 1](#) Градостроительного кодекса не являются объектами капитального строительства некапитальные строения и сооружения, которые не имеют прочной связи с землей и конструктивные характеристики которых позволяют осуществить их перемещение и (или) демонтаж и последующую сборку без несоразмерного ущерба назначению и без изменения основных характеристик строений, сооружений (в том числе киоски, навесы и другие подобные строения, сооружения), а также неотделимые улучшения земельных участков (замощения, покрытия и пр.).

Из системной взаимосвязи нормы [пункта 10.2 статьи 1](#) Градостроительного кодекса с положениями [пункта 1 статьи 130, 131](#) Гражданского кодекса следует, что сооружения, обладающие характеристиками некапитальных объектов, не являются объектами недвижимости и в отношении них не осуществляются государственный кадастровый учет и государственная регистрация прав.

В связи с изложенным, Росреестр полагает, что сооружения, построенные и введенные в эксплуатацию с получением разрешительной документации, то есть как объекты капитального строительства, с большей степенью вероятности относятся к объектам недвижимости. Соответственно объекты, обладающие характеристиками некапитальных сооружений, не относятся к недвижимому имуществу, право собственности на которые подлежит государственной регистрации.

Аналогичный вывод содержится в сформировавшейся судебной практике в отношении различного рода некапитальных сооружений и оборудования (например, Определения Верховного Суда Российской Федерации от 20.05.2015 [N 306-ЭС15-5227](#) (забор), от 30.09.2015 [N 303-ЭС15-5520](#) (замощение), от 07.04.2016 [N 310-ЭС15-16638](#) (автостоянка), от 27.12.2018 [N 310-ЭС18-13357](#) (колонка бензозаправочная), от 28.01.2019 [N 308-КГ18-23749](#) (футбольное поле)).

Заместитель директора Департамента
В.В.САШИЧЕВ

Письмо Федеральной налоговой службы от 22 октября 2021 г. N БС-4-21/14998@ "О рассмотрении обращения"

Федеральная налоговая служба рассмотрела обращение о порядке исчисления налога на имущество организаций (далее - налог) в связи с положениями утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н Федерального стандарта бухгалтерского учета аренды ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" (далее - ФСБУ 25/2018) и сообщает следующее.

К полномочиям ФНС России, предусмотренным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе", не относится официальное (общеобязательное) разъяснение порядка применения ФСБУ 25/2018 для целей исчисления налога. Вместе с тем, полагаем возможным направить следующие рекомендации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектами налогообложения по налогу признаются:

1) недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае, если налоговая база в отношении такого имущества определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 375 Кодекса, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 Кодекса;

2) недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее организациям на праве собственности или праве хозяйственного ведения, а также полученное по концессионному соглашению, в случае, если налоговая база в отношении такого имущества определяется в соответствии с пунктом 2 статьи 375 Кодекса, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьей 375 Кодекса налоговая база по налогу определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено статьей 375 Кодекса.

Пунктом 2 статьи 375 Кодекса установлено, что налоговая база по налогу в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в статье 378.2 Кодекса, определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 378.2 Кодекса.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 год организации обязаны начать применять ФСБУ 25/2018. ФСБУ 25/2018 применяется организациями (арендодателями и арендаторами) и каждая сторона договора аренды ведет бухгалтерский учет самостоятельно в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

В зависимости от вида аренды (операционной или неоперационной (финансовой) аренды)), условий договора аренды (срока аренды, перехода права собственности на предмет аренды и др.), предмет аренды может учитываться на балансе арендодателя в качестве основных средств или инвестиционного имущества, а у арендатора - в качестве права пользования активом. В отдельных случаях (пункты 11 и 12 ФСБУ 25/2018) арендатор может не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом.

В этой связи, по мнению ФНС России, если объект недвижимого имущества учитывается на балансе арендатора в составе основных средств, то арендатор признается налогоплательщиком по налогу в отношении этого объекта недвижимого имущества, а если объект недвижимого имущества, переданный в аренду, учитывается в составе основных средств на балансе арендодателя, - то налогоплательщиком признается арендодатель.

Согласно пункту 2 статьи 346.11 Кодекса налогоплательщики-организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности по уплате налога, за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии Кодексом.

Учитывая изложенное, применяющая упрощенную систему налогообложения организация в отношении принадлежащих ей на праве собственности или праве хозяйственного ведения объектов недвижимого имущества, указанных в подпунктах 1, 2 и 4 пункта 1 статьи 378.2 Кодекса, не освобождается от уплаты налога и определяет налоговую базу в отношении этих объектов исходя из кадастровой стоимости при условии принятия в рамках пункта 2 статьи 378.2 Кодекса закона субъекта Российской Федерации. Кроме того, в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Кодекса, условием налогообложения по кадастровой стоимости является включение их в перечень объектов недвижимого имущества, определяемый уполномоченным органом субъекта Российской Федерации в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 Кодекса

Указанная позиция ФНС России совпадает с мнением Минфина России, изложенным в направленном налогоплательщику письме от 12.10.2021 N 03-05-05-01/82448.

Настоящее письмо носит информационно-справочный (рекомендательный) характер, не устанавливает общеобязательных правовых норм и не препятствует применению нормативно-правовых актов и судебных постановлений в значении, отличающемся от вышеизложенных разъяснений.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса

С.Л. Бондарчук

6. Пример учёта краткосрочной аренды у арендатора – упрощенный порядок учета

ООО «Весёлое детство» получило у АО «Аэромир» надувной батут в аренду сроком на 6 месяцев. Арендная плата составляет 100 тыс. рублей в месяц (НДС нет). Арендные платежи уплачиваются в начале месяца. Стоимость батута по договору — 2 млн рублей.

В учёте арендатора будут отражены следующие проводки:

- ✓ При получении батута: Дт 91508 — 2 000 000 рублей — Получен батут от арендодателя;
- ✓ Ежемесячно в течение срока аренды:
 - Дт 60312-аванс Кт 20501 — 100 000 рублей — Оплачена арендная плата за месяц;
 - Дт 71802 Кт 60312 — 100 000 рублей — В конце месяца отражены расходы на аренду;
- ✓ По окончании аренды:
 - ✓ Кт 001 — 2 000 000 рублей — Батут возвращён арендодателю.

Если договор аренды предусматривает сдачу в субаренду или последующий выкуп, особенностей учёта нет. Аренда будет отражаться по общему правилу — как право пользования активом и обязательство по аренде.

7. еще один пример учёта у арендатора по нормам ФСБУ 25/2018

- Организация получила в аренду станок.
- Срок аренды — 24 месяца.
- Арендная плата уплачивается в последний день каждого месяца в сумме 120 тыс. рублей, в т. ч. НДС 20 тыс. рублей.
- Авансовых платежей нет.
- Ставка по возможному кредиту на сопоставимую сумму и срок — 10 % годовых.
- Амортизация по аналогичным станкам начисляется линейным способом.

Расчёт дисконтированной суммы будущих платежей

В учёте арендатор признаёт обязательство по аренде и ППА, которое признаётся в сумме, равной дисконтированной сумме будущих арендных платежей. Расчёт приведён в таблице.

Номер периода (месяца)	Номинальная сумма платежа, руб.	Кол-во месяцев до платежа	Коэффициент	Приведённая сумма платежа, руб.
1	100 000,00	1	0,992088943	99 208,89

Номер периода (месяца)	Номинальная сумма платежа, руб.	Кол-во месяцев до платежа	Коэффициент	Приведённая сумма платежа, руб.
2	100 000,00	2	0,984240472	98 424,05
3	100 000,00	3	0,984240472	97 645,41
4	100 000,00	4	0,968729306	96 872,93
5	100 000,00	5	0,961065634	96 106,56
6	100 000,00	6	0,953462589	95 346,26
7	100 000,00	7	0,945919693	94 591,97
8	100 000,00	8	0,938436469	93 843,65
9	100 000,00	9	0,931012445	93 101,24
10	100 000,00	10	0,923647153	92 364,72
11	100 000,00	11	0,916340128	91 634,01
12	100 000,00	12	0,909090909	91 634,01
13	100 000,00	13	0,901899039	90 189,90
14	100 000,00	14	0,894764065	89 476,41

Номер периода (месяца)	Номинальная сумма платежа, руб.	Кол-во месяцев до платежа	Коэффициент	Приведённая сумма платежа, руб.
15	100 000,00	15	0,887685536	88 768,55
16	100 000,00	16	0,880663006	88 066,30
17	100 000,00	17	0,873696031	87 369,60
18	100 000,00	18	0,866784172	86 678,42
19	100 000,00	19	0,859926993	85 992,70
20	100 000,00	20	0,853124062	85 312,41
21	100 000,00	21	0,84637495	84 637,49
22	100 000,00	22	0,83967923	83 967,92
23	100 000,00	23	0,83303648	83 303,65
24	100 000,00	24	0,826446281	82 644,63
ИТОГО	2 400 000,00			2 176 456,76

Комментарии к расчёту

- ✓ НДС принимается к вычету, поэтому не включается в сумму платежа для расчёта стоимости ППА и в состав обязательства по аренде.
- ✓ Платёж ежемесячный, поэтому ежемесячно признаются проценты и увеличиваются обязательства по аренде.

- ✓ Для дисконтирования применяется ежемесячная процентная ставка. Она определяется так: $((1 + \text{годовая ставка} / 100)^{1/12} - 1) \times 100 \%$. В данном случае месячная ставка составит $((1+10/100)^{1/12} - 1) \times 100\% = 0,7974 \%$.
- ✓ В качестве годовой взята ставка, по которой организация могла бы получить кредит на сопоставимых условиях (п. 14, 15 ФСБУ 25/2018).
- ✓ Коэффициент приведения номинальной суммы к фактической составляет $1/(1+МС)^T$, где МС — месячная процентная ставка, а Т — количество месяцев от момента оценки до момента платежа.
- ✓ Таким образом, арендатор должен признать ППА и обязательство по аренде в сумме 2 176 456,76 рублей.

Расчёт процентов и остатка обязательства

Далее ежемесячно начисляются проценты, увеличивающие обязательство по аренде, а также уплачиваются арендные платежи, уменьшающие обязательство. Проценты исчисляются как произведение месячной процентной ставки на остаток задолженности по аренде на начало месяца.

Расчёт сумм начисленных процентов и остатка обязательства приведён в таблице.

Номер месяца	Обязательство на начало месяца, руб.	Начисленные проценты	Платеж, руб.	Обязательство на конец месяца, руб.
1	2 176 456,76	17 355,37	100 000,00	2 093 812,13
2	2 093 812,13	16 696,35	100 000,00	2 010 508,48
3	2 010 508,48	16 032,08	100 000,00	1 926 540,56
4	1 926 540,56	15 362,50	100 000,00	1 841 903,06
5	1 841 903,06	14 687,59	100 000,00	1 756 590,65
6	1 756 590,65	14 007,30	100 000,00	1 670 597,95
7	1 670 597,95	13 321,58	100 000,00	1 583 919,53

Номер месяца	Обязательство на начало месяца, руб.	Начисленные проценты	Платеж, руб.	Обязательство на конец месяца, руб.
8	1 583 919,53	12 630,40	100 000,00	1 496 549,93
9	1 496 549,93	11 933,70	100 000,00	1 408 483,63
10	1 408 483,63	11 231,45	100 000,00	1 319 715,08
11	1 319 715,08	10 523,59	100 000,00	1 230 238,67
12	1 230 238,67	9 810,10	100 000,00	1 140 048,77
13	1 140 048,77	9 090,91	100 000,00	1 049 139,68
14	1 049 139,68	8 365,99	100 000,00	957 505,67
15	957 505,67	7 635,28	100 000,00	865 140,95
16	865 140,95	6 898,76	100 000,00	772 039,71
17	772 039,71	6 156,35	100 000,00	678 196,06
18	678 196,06	5 408,03	100 000,00	583 604,09
19	583 604,09	4 653,74	100 000,00	488 257,83
20	488 257,83	3 893,44	100 000,00	392 151,27

Номер месяца	Обязательство на начало месяца, руб.	Начисленные проценты	Платеж, руб.	Обязательство на конец месяца, руб.
21	392 151,27	3 127,07	100 000,00	295 278,34
22	295 278,34	2 354,59	100 000,00	197 632,93
23	197 632,93	1 575,95	100 000,00	99 208,88
24	99 208,88	791,12*	100 000,00	0,00

* Расчётная величина процентов составляет 791,11 рубля. Разница в 1 коп. возникла за счёт округления.

Амортизация ППА отражается в составе расходов арендатора. Она начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия ППА к учёту, в размере 90 685,70 рублей (2 176 456,76 / 24) в месяц. (учитываем требования 492-П – амортизация начисляется со дня ввода в эксплуатацию).

Учёт расчётов по налогу на прибыль

На конец первого месяца аренды в бухучёте отражено обязательство в сумме 2 093 812,13 рубля и ППА в сумме 2 176 456,76 рубля (амортизация начисляется только со второго месяца). Налоговая стоимость этих обязательства и актива — 0. Это значит, что в бухучёте нужно признать отложенное налоговое обязательство (ОНО), равное 20 % сальдированной величины обязательства и актива — 16 528,93 рубля.

Далее ОНО ежемесячно погашается до 12-го месяца (включительно).

На конец 13-го месяца в бухучете отражено обязательство 1 049 139,68 рубля и ППА 1 088 228,36 рубля (первоначальная стоимость минус накопленная амортизация). Следовательно, на конец 13-го месяца в учёте должно быть отражено ОНО в сумме 20 % разницы этих величин, или 7 817,74 рубля. А на конец 12-го месяца в учёте было отражено в сумме 7 773,06 рубля. Значит, за 13-й месяц надо доначислить ОНО в сумме 44,68 рубля.

Далее разница между остаточной стоимостью ППА и обязательством по аренде увеличивается до 23-го месяца аренды включительно. После возврата предмета аренды ОНО полностью погашается.

Расчёт начисления и погашения ОНО приведён в таблице.

Номер месяца	Обязательство на конец месяца, руб.	Остаточная стоимость ППА на конец месяца, руб.	Разница ППА и обязательства на конец месяца, руб.	ОНО на конец месяца, руб.	Начисление (+) / погашение (-) ОНО, руб.
1	2 093 812,13	2 176 456,76	82 644,63	16 528,93	16 528,93
2	2 010 508,48	2 085 771,06	75 262,58	15 052,52	-1 476,41
3	1 926 540,56	1 995 085,36	68 544,80	13 708,96	-1 343,56
4	1 841 903,06	1 904 399,66	62 496,60	12 499,32	-1 209,64
5	1 756 590,65	1 813 713,96	11 424,66	12 499,32	-1 074,66
6	1 670 597,95	1 723 028,26	52 430,31	10 486,06	-938,60
7	1 583 919,53	1 632 342,56	48 423,03	9 684,61	-801,45
8	1 496 549,93	1 541 656,86	45 106,93	9 021,39	-663,22
9	1 408 483,63	1 450 971,16	42 487,53	8 497,51	-523,88
10	1 319 715,08	1 360 285,46	40 570,38	8 114,08	-383,43
11	1 230 238,67	1 269 599,76	39 361,09	7 872,22	-241,86
12	1 140 048,77	1 178 914,06	38 865,29	7 773,06	-99,16

Номер месяца	Обязательство на конец месяца, руб.	Остаточная стоимость ППА на конец месяца, руб.	Разница ППА и обязательства на конец месяца, руб.	ОНО на конец месяца, руб.	Начисление (+) / погашение (-) ОНО, руб.
13	1 049 139,68	1 088 228,36	39 088,68	7 817,74	44,68
14	957 505,67	997 542,66	40 036,99	8 007,40	189,66
15	865 140,95	906 856,96	41 716,01	8 343,20	335,80
16	865 140,95	906 856,96	41 716,01	8 343,20	335,80
17	678 196,06	725 485,56	47 289,50	9 457,90	631,59
18	583 604,09	634 799,86	51 195,77	10 239,15	781,25
19	488 257,83	544 114,16	55 856,33	11 171,27	932,12
20	392 151,27	453 428,46	61 277,19	12 255,44	1 084,17
21	295 278,34	362 742,76	67 464,42	13 492,88	1 237,44
22	197 632,93	272 057,06	74 424,13	14 884,83	1 391,95
23	99 208,88	181 371,36	82 162,48	16 432,50	1 547,67
24	0,00	0,00	0,00	0,00	-16 432,50

Отражение в бухгалтерском учёте

В бухучёте арендатора отражаются следующие записи:

При получении предмета аренды нужно отразить обязательство по аренде и принять к учёту право пользования активом. Для этого арендатор сделает следующие записи:

Дт 60807-ППА Кт 60806-ОА (обязательства по аренде) — 2 176 456,76 рубля — Отражено обязательство по аренде;

Дт 60804 Кт 60807-ППА — 2 176 456,76 рубля - Ввод в эксплуатацию (получение в аренду по дате акта-приема передачи)

В первом месяце аренды арендатор перечислит ежемесячный платёж и зачтёт его в счёт обязательства по аренде, отразит и примет к вычету НДС (если НДС уплачивает), начислит проценты и ОНО:

Дт 60312-А (расчёты с арендодателем) Кт 20501 — 120 000 рублей — Перечислен ежемесячный арендный платёж;

Дт 60310 Кт 60312-А — 20 000 рублей — Арендодателем предъявлен НДС по аренде (если платите НДС);

Дт 60301-НДС Кт 60310 — 20 000 рублей — НДС по аренде принят к вычету (если платите НДС);

Дт 71101 Кт 60806-ОА — 17 355,37 рубля — Начислены проценты;

Дт 71902 Кт 61701 — 16 528, 93 — Начислено ОНО.

Со 2 по 12 месяцы аренды арендатор начисляет амортизацию, а также начнет погашать ОНО. Проводки будут такие:

Дт 71802 Кт 60805-ППА — 90 685,70 рубля — Начислена амортизация;

Дт 60312-А Кт 20501 — 120 000 рублей — Перечислен ежемесячный арендный платёж;

Дт 60310 Кт 60312-А — 20 000 рублей — Арендодателем предъявлен НДС по аренде;

Дт 60301-НДС Кт 60310 — 20 000 рублей — НДС по аренде принят к вычету;

Дт 71101 Кт 60806-ОА — Начислены проценты;

Дт 61701 Кт 71902-РНП — Погашено ОНО.

С 13 по 23 месяцы аренды делаются такие же проводки, как и в 2-12 месяцах, но отражается начисление ОНО, а не его погашение:

Дт 71802 Кт 60805-ППА — 90 685,70 рубля — Начислена амортизация;

Дт 60806-А Кт 20501 — 120 000 рублей — Перечислен ежемесячный арендный платёж;

Дт 60310 Кт 60312-А — 20 000 рублей — Арендодателем предъявлен НДС по аренде (если платите НДС);

Дт 60301-НДС Кт 60310 — 20 000 рублей — НДС по аренде принят к вычету (если платите НДС);

Дт 71101 Кт 60806-ОА — Начислены проценты;

Дт 71902 Кт 61701 — Начислено ОНО.

В 24 месяце аренды обязательство по аренде полностью погашается. Проводки этого месяца:

Дт 71802 Кт 60805-ППА — 90 685,70 рубля — Начислена амортизация;

Дт 60312-А Кт 20501 — 120 000 рублей — Перечислен ежемесячный арендный платёж;
Дт 60310 Кт 60312-А — 20 000 рублей — Арендодателем предъявлен НДС по аренде; (если платите НДС)
Дт 60301-НДС Кт 60310 — 20 000 рублей — НДС по аренде принят к вычету; (если платите НДС)
Дт 71101 Кт 60806-ОА — 791,12 — Начислены проценты.

При возврате предмета аренды арендатор отразит выбытие ППА и погасит ОНО:

Дт 60805 Кт 61209 — 2 176 456,76 рубля — Списана начисленная амортизация;
Дт 61209 Кт 60804 – списана стоимость 2 176 456,76 рубля
Дт 61701 Кт 71902— 16 432,50 рубля — Погашено ОНО.

Вопрос: Об определении срока аренды в целях бухучета.

Ответ: МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПИСЬМО от 4 октября 2021 г. N 07-01-09/80036

В связи с обращением сообщаем, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 14 сентября 2018 г. N 194н, Министерством не осуществляется разъяснение законодательства Российской Федерации, практики его применения, практики применения приказов Министерства, а также толкование норм, терминов и понятий по обращениям, не рассматриваются по существу обращения по проведению экспертиз договоров и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Учет аренды», утвержденным приказом Минфина России от 16 октября 2018 года N 208н, срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей. Помимо указанного, при определении срока аренды для целей бухгалтерского учета, по нашему мнению, следует принимать во внимание наличие достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды, уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению экономического стимула для продления или прекращения аренды, в том числе прошлую практику организации в отношении периода, в течение которого обычно используются определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики.

Директор Департамента
регулирования бухгалтерского учета,
финансовой отчетности
и аудиторской деятельности
Л.З.ШНЕЙДМАН
04.10.2021