

УДК 338.012

*Е. В. Мишанова, Н. В. Рожкова*

Академия ФСИН России, г. Рязань, email: Tasha794@rambler.ru

## **ПРИМЕНЕНИЕ СТАНДАРТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА «АРЕНДА» В УЧРЕЖДЕНИЯХ УГОЛОВНО-ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЫ**

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

Казённые учреждения, к которым относятся учреждения УИС, распоряжающиеся федеральным имуществом на правах оперативного управления, не обладают правами распоряжения им, тем более правом получения дохода от передачи в аренду. Все операции осуществляет Росимущество, начиная с определения возможности сдачи объекта недвижимого имущества в аренду, расчёта арендной платы, до получения дохода. При этом казённые учреждения должны обеспечить контроль за сохранностью и использованием арендатором переданного имущества. При ведении учёта с 1 января 2018 г. и составлении отчётности начиная с отчётности 2018 г. казёнными учреждениями в обязательном порядке применяется стандарт государственного сектора «Аренда». В учёте и отчётности учреждений УИС в зависимости от факта хозяйственной деятельности с применением стандарта государственного сектора «Аренда» появляются ранее не принимаемые к учёту активы, отражаются доходы и расходы будущих периодов; в отчётности появляются обороты и остатки на балансовых счетах по учёту аренды и условных арендных платежей, дебиторская задолженность в сумме арендных платежей, начисленных за весь срок пользования имуществом, а также отложенные расходы по упущенной выгоде.

*E. V. Michanova, N. V. Rozhkova*

Academy of the Federal Penitentiary Service of Russia, Ryazan, email: Tasha794@rambler.ru

## **APPLICATION OF THE PUBLIC SECTOR STANDARD “RENT” IN INSTITUTIONS OF THE PENITENTIARY SYSTEM**

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

State-owned enterprises, which include the institutions of the Criminal Justice System that dispose of federal property on the rights of operational management, do not have the rights to dispose of it, especially the right to receive income from leasing. All operations are carried out by Rosimushchestvo, starting with the determination of the possibility of renting out the object of real estate, calculating the rent, until income is received. At the same time, state institutions must ensure control over the safety and use of the transferred property by the lessee. When keeping records from January 1, 2018 and preparing reports starting from the reporting of 2018, state-owned institutions must apply the public sector standard “Rent”. In accounting agencies UIS depending on the fact of economic activities with the application of the standard of the public sector “rent” appear not previously taken to the account assets are recognised income and expenses in future periods; statements appear in the turnover and balances

### **Цель исследования**

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

В процессе деятельности учреждений и предприятий уголовно-исполнительной системы (УИС) арендные отношения занимают не последнее место. При сдаче в арен-

ду имущества в одних случаях учреждения получают дополнительное финансирование, в других – аренда имущества, например, при отсутствии финансирования на строительство недвижимого имущества позволяет им разместить штатный персонал и материальные ценности или временно использовать какую-либо технику [1].

Выявление основных проблемных вопросов порядка организации и осуществления расчёта и учёта арендной платы с целью совершенствования теоретической и методологической базы бюджетного учёта аренды в казённых учреждениях и определения сумм обязательств по уплате арендной платы.

**Таблица 1**

Сравнительная характеристика условий, при соблюдении которых объекты квалифицируются в качестве объектов операционной или финансовой (неоперационной) аренды

№ п/п	Операционная аренда	Финансовая (неоперационная) аренда
1	Срок пользования имуществом меньше и несопоставим с оставшимся сроком полезного использования	Срок пользования имуществом сопоставим с оставшимся сроком полезного использования
2	Общая сумма арендной платы (платы за пользование имуществом за весь срок пользования), выкупной цены ниже и несопоставима со справедливой стоимостью имущества	Сумма всех арендных платежей (ожидаемых экономических выгод арендодателя) сопоставима со справедливой стоимостью имущества
3	Арендные платежи являются только платой за пользование имуществом (арендной платой)	Передача права собственности на имущество арендатору по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей выкупной цены
4	Передача в пользование земельных участков (иных непроизведенных активов)	Передача специализированного имущества, которое только пользователь (арендатор) может использовать без существенных изменений (реконструкций, модификации)
5	Обязанность пользователя имущества вернуть объект по завершении права пользования в состоянии, позволяющем правообладателю (собственнику) использовать его в дальнейшем	Передаваемое имущество не может быть заменено другим имуществом без дополнительных финансовых расходов

### Материал и методы исследования

Согласно пункту 2 стандарта государственного сектора «Аренда» (далее СГС «Аренда») передача имущества в безвозмездное пользование классифицируется стандартом как договор аренды. СГС «Аренда» предусмотрены два вида аренды: операционная и финансовая (неоперационная). Классификация объекта учёта аренды относится к сфере профессионального суждения бухгалтера.

Классификация объектов учёта зависит:

- от предполагаемого срока использования имущества по отношению к оставшемуся сроку полезного использования;
- величины арендных платежей по отношению к справедливой стоимости объекта;
- соблюдения иных условий, предусмотренных пп. 12 – 16 СГС «Аренда». [1]

Если при наличии одного или нескольких признаков операционной аренды иные условия пользования имуществом соответствуют признакам финансовой (неоперационной) аренды, в учёте признаются объекты неоперационной (финансовой) аренды.

Срок полезного использования объекта учёта аренды – это срок, в течение которого учреждение планирует использовать объект в тех целях, ради которых он был получен. При сопоставлении срока пользования имуществом согласно договору и оставшегося срока полезного использования нужно исходить из обязанности пользователя вернуть объект по окончании договора в состоянии, позволяющем правообладателю (собственнику) использовать его в дальнейшем [2].

В таблице 1 представлена сравнительная характеристика условий, при соблюдении которых объекты квалифицируются в качестве объектов операционной или финансовой (неоперационной) аренды.

Таким образом, операционная аренда в учреждении – это операция, когда имущество просто предоставляется для использования на определённый срок, при этом не предусматривается последующий выкуп и прочее. Примером операционной аренды в учреждении может служить передача им во временное поль-

зование закреплённого в оперативном управлении земельного участка по согласованию с собственником.

Правильная квалификация объекта учёта аренды (операционная или финансовая аренда) для целей бюджетного учёта относится к сфере профессионального, то есть субъективного суждения бухгалтера. Порядок документального оформления профессионального суждения разрабатывается учреждением самостоятельно. Полагаться на своё профессиональное мнение бухгалтеру УИС приходится и при определении исключений из объектов учёта аренды, а также их реклассификации, если в период действия договора безвозмездного пользования стороны достигают согласия об изменении его условий [5].

Наиболее распространённым типом аренды в учреждениях УИС является операционная аренда, возникающая, например, при передаче или получении в аренду помещений и другого имущества на достаточно небольшой срок (от нескольких месяцев до нескольких лет), а также при передаче или получении в аренду земли. При этом учреждения сдают в аренду имущество, переданное им на праве оперативного управления, только с согласия собственника (п. 1 ст. 296, п. 4 ст. 298 ГК РФ) [2].

Объекты учёта неоперационной (финансовой) аренды могут возникать при заключении договоров лизинга, а также в некоторых особых случаях, например, таких как предоставление арендодателем рассрочки по уплате арендных платежей либо при передаче имущества казны в аренду или безвозмездное пользование коммерческим и некоммерческим организациям на долгосрочной основе.

Ещё один распространённый тип аренды в учреждениях УИС – аренда на льготных условиях, иными словами, передача имущества в безвозмездное пользование. В п. 26 СГС «Аренда» установлен особый порядок отражения в учёте операций, связанных с арендой на льготных условиях.

В соответствии с СГС «Аренда» объекты учёта аренды на льготных условиях – это объекты, возникающие

в рамках договоров безвозмездного пользования или договоров аренды (имущественного найма), которые предусматривают предоставление имущества в возмездное пользование по цене значительно ниже рыночной стоимости. Указанные объекты отражаются в учёте по справедливой стоимости арендных платежей, которая определяется на дату классификации объектов учёта аренды методом рыночных цен, как если бы право пользования имуществом было предоставлено на коммерческих (рыночных) условиях.

В соответствии с системными письмами Минфина России от 30.11.2017 № 02-07-07/79257, от 15.12.2017 № 02-07-07/84237 при заключении договора безвозмездного бессрочного пользования возникают отношения по финансовой аренде. Следовательно, имущество, которое казённое учреждение получит по таким договорам, рекомендовано учитывать в качестве основных средств. Для отражения безвозмездного бессрочного пользования имуществом как операционной арендой необходимо закрепить это в учётной политике. В частности определить, в какой сумме отражать право пользования на балансовых счетах [7].

Объектом учёта операционной аренды признается право пользования активом, которое отражается ссудополучателем (арендатором) в составе нефинансовых активов как самостоятельный объект бухгалтерского учёта на соответствующих счетах аналитического учёта счета 1.111.00.000 «Право пользования активами» (пункт 20 СГС «Аренда»). Ранее право пользования не было самостоятельным объектом бюджетного учёта и отражалось в составе забалансового счета 01 «Имущество в пользовании».

Отражать право пользования на счёте 1.111.40.000 следует не во всех случаях. Исключением являются:

- в случае если имущество, принадлежащее на праве оперативного управления специальному учреждению, созданному собственником имущества и отвечающему за организационно-техническое обеспечение иных учреждений, передаётся в безвозмезд-

ное пользование другим учреждениям, но расходы на его содержание продолжает нести специальное учреждение (абзац 6 раздела II Методических рекомендаций по применению СГС «Аренда», утверждённых письмом Минфина России от 13.12.2017 № 02-07-07/83464, письмом Минфина России от 15.02.2019 № 02-06-10/9511).

То есть специальные учреждения должны одновременно выполнять две функции:

- осуществление содержания государственного имущества;
- организационно-техническое обеспечение иных учреждений (органов власти), созданных собственником, в целях использования последними указанного имущества при выполнении возложенных на них функций (полномочий).

Примером таких учреждений являются центральные базы материально-технического снабжения, жилищно-коммунальные управления (ЖКУ), центры инженерно-технического обеспечения и вооружения (ЦИТОВ), в уставах которых закреплены функции материально-технического снабжения других учреждений УИС. Под данное определение подходят также территориальные органы ФСИН России (далее – территориальные органы), которые в соответствии с подпунктом 2 пункта 15 Типового положения о территориальном органе Федеральной службы исполнения наказаний, утверждённого приказом Минюста России от 01.04.2015 № 77, осуществляют материально-техническое обеспечение деятельности подведомственных учреждений [3].

Передача имущества между такими федеральными казёнными учреждениями уголовно-исполнительной системы, как жилищно-коммунальные управления, базы материально-технического и военного снабжения (БМТиВС), ЦИТОВ и тому подобными исправительными учреждениями (или территориальными органами) не учитывается как объект учёта аренды по основанию наличия специализированной функции материально-технического обеспечения подразделений (предусмотренной в учредительных

документах учреждений) на основании пункта 32 Инструкции № 157н. Имущество, переданное иными организациями госсектора в безвозмездное пользование, как частный случай аренды на льготных условиях, отражается в бюджетном учёте по его справедливой стоимости, определяемой на дату классификации объекта учёта аренды методом рыночных цен – как если бы право пользования имуществом было предоставлено на коммерческих (рыночных) условиях (пункт 26 СГС «Аренда», письмо Минфина России от 08.05.2018 № 02-07-08/30805).

Наглядными примерами таких случаев являются договоры ссуды, заключённые уголовно-исполнительными инспекциями с муниципалитетами. При заключении договора безвозмездного пользования между учреждениями разных бюджетов имеет место субсидия в скрытой форме, то есть возникает доход, поэтому применяется СГС «Аренда».

При этом получение имущества в рамках безвозмездного пользования от других федеральных ведомств не является объектом учёта аренды, поскольку при получении имущества в рамках одного уровня бюджета дохода не возникает. Порядок определения справедливой стоимости арендных платежей необходимо закрепить в учётной политике учреждения УИС [4].

Минфин России в письме от 09.10.2019 № 02-06-10/77496 отметил, что если экономическая сущность операций не связана с предоставлением имущества для извлечения выгод (доходов) от его использования, то объекты учёта аренды при предоставлении (получении) имущества в безвозмездное пользование согласно СГС «Аренда» не возникают.

Если имущество безвозмездно передаётся по решению собственника для осуществления ФСИН России функций в рамках гособоронзаказа, то возникающие объекты учёта не являются объектами учёта аренды. Если Минфин России в силу обязанности, определённой действующим законодательством, передаёт ФСИН России имущество в целях автоматизации работ, выполняемых ФСИН

России в соответствии с приказом Минфина России, то возникающие объекты учёта также не являются объектами учёта аренды и подлежат забалансовому учёту на счёте 01 «Имущество, полученное в пользование» (письмо Минфина России от 12.12.2019 № 02-07-10/97491).

Приказом Минфина России от 28.12.2018 № 298н в положения Инструкции № 157н внесены очередные изменения, которые применяются при формировании учётной политики и показателей бюджетного учёта, начиная с 2019 года. Так, пункт 333 Инструкции № 157н дополнен новыми положениями, согласно которым объектами аренды с 2019 года не являются:

- имущество казны и иное имущество, полученное на безвозмездной основе, как вклад собственника (учредителя);
- имущество, которым по решению собственника (учредителя) пользуется учреждение (орган власти) при выполнении возложенных на него функций (полномочий), без закрепления права оперативного управления;
- имущество, полученное в безвозмездное пользование в силу обязанности его предоставления (получения), возникающей в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Например, передача имущества между управлением Судебного департамента в субъекте Российской Федерации и ИУ, а также между ИУ и учреждениями здравоохранения (ФКУЗ МСЧ ФСИН России) не является объектом учёта аренды на основании того, что обязанность предоставить имущество в пользование установлена законодательно (пункт 333 Инструкции № 157н).

С 01.01.2020 Минфин России приказом от 25.12.2019 № 254н внесены уточнения в СГС «Аренда». Расширен перечень, в случаях возникновения, которых стандарт «Аренда» не применяется:

- имущество в безвозмездное пользование от собственника (учредителя) в качестве вклада для выполнения возложенных на учреждение функций без закрепления права оперативного управления;
- имущество в безвозмездное пользование в силу обязанности его предоставления и получения, возни-

кающей в соответствии с действующим законодательством;

- имущество в совместное безвозмездное пользование для выполнения с другими учреждениями государственных полномочий;
- земельный участок по договорам аренды или ссуды для строительства
- право пользования поверхностными водными объектами (по договору водопользования) [6].

Данные изменения вступили в силу с 28.03.2020, однако их нужно учитывать с начала 2020 года. Если договор аренды заключён в 2017 году и ранее, учёт по СГС «Аренда» ведут с 1 января 2018 года. Если договор с 1 января 2018 года и позже – с того события, которое наступило раньше:

- подписан договор аренды;
- приняты обязательства по пользованию и содержанию имущества.

В случае если нет договора, но есть расходы по содержанию имущества, то все равно начинаются арендные отношения.

#### **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 литературы*

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 «КонсультантПлюс».
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 «КонсультантПлюс».
3. Киселев А. В. «Учёт полученного имущества по договорам безвозмездного пользования в уголовно-исполнительной системе Российской Федерации». Ведомости уголовно-исполнительной системы № 6, 2020. С 70-72.
4. Масальская М. В., Рожкова Н. В. Специфика учёта и расчёта операций арендных отношений в учреждениях УИС //Управленческий учёт. – 2021. – № 2. – С. 52–59.
5. Трошина О.В. Внутриведомственная передача в безвозмездное пользование помещения в учреждениях УИС // Силовые министерства и ведомства: бухгалтерский учёт и налогообложение № 1,2019. С. 68.
6. 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.
7. Шоргина Е.В. «Порядок заключения договора аренды имущества для государственных нужд уголовно-исполнительной системы». Вестник кузбасского института № 1 (38), 2019.