

## **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-140/2022-КпР**

### **«АРЕНДНЫЕ ПЛАТЕЖИ, ОСНОВАННЫЕ НА КАДАСТРОВОЙ СТОИМОСТИ»**

#### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Договоры аренды недвижимости, в которых арендодателем выступают органы власти, часто содержат условия привязки размера арендной платы к кадастровой стоимости предмета аренды. В таких случаях часть арендной платы либо вся арендная плата рассчитывается в процентах от кадастровой стоимости предмета аренды на основе установленного коэффициента. При этом кадастровая стоимость, от которой зависит величина арендной платы, может меняться. Обычно перерасчет кадастровой стоимости производится администрацией муниципального образования по месту нахождения предмета аренды. Как правило, кадастровая стоимость пересматривается раз в несколько лет.

В этой связи необходимо решить вопрос включения арендного платежа или его части, зависящей от кадастровой стоимости, в обязательство по аренде арендатором и в инвестицию в аренду арендодателем.

#### **РЕШЕНИЕ**

**1.** Арендные платежи, рассчитываемые на основе кадастровой стоимости, подлежат включению арендатором в признаваемое арендное обязательство, а арендодателем – в инвестицию в аренду, в той части, в которой эти платежи являются по существу неизбежными. Как правило (при отсутствии очевидных подтверждений обратного), такие платежи являются неизбежными в части суммы, рассчитанной на основе текущих значений кадастровой стоимости и коэффициента на дату начала аренды. При этом подтверждениями того, что неизбежная часть платежей может быть меньше указанной суммы, могут являться, например:

- a)** опубликованные формулы (алгоритмы) расчета кадастровой стоимости, предполагающие её уменьшение в будущем;
- b)** отложение льготы (в том числе зависящие от условий использования арендуемого земельного участка);
- c)** специальные условия договора;

- d)** зависимость расчета арендных платежей от деятельности арендатора в будущем;
  - e)** иные основания ожидать снижения размера арендных платежей в будущем.
- 2.** Вариативная часть арендных платежей, рассчитываемых на основе кадастровой стоимости, (в части возможных будущих изменений кадастровой стоимости и (или) коэффициента) подлежит включению арендатором в признаваемое арендное обязательство, а арендодателем – в инвестицию в аренду при одновременном соблюдении следующих условий:
  - a)** соответствующие изменения кадастровой стоимости и (или) коэффициента зависят от прогнозируемых рыночных параметров, таких как темпы инфляции, и порядок определения кадастровой стоимости и коэффициента формализован настолько, что их можно рассматривать аналогом ценовых индексов;
  - b)** соответствующие изменения кадастровой стоимости и (или) коэффициента не зависят от показателей деятельности арендатора;
  - c)** изменения кадастровой стоимости и (или) коэффициента производятся на регулярной основе.
- 3.** Вариативная часть арендных платежей, рассчитываемых на основе кадастровой стоимости, (в части возможных будущих изменений кадастровой стоимости и (или) коэффициента) в случаях, отличных от указанных в пункте 2 настоящей Рекомендации, не подлежит включению в арендное обязательство и в инвестицию в аренду. Указанная часть арендных платежей признается расходом арендатора и доходом арендодателя в момент наступления обязанности по уплате.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В соответствии с пунктом 7 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в состав арендных платежей включаются платежи (за вычетом подлежащих возмещению сумм налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых сумм налогов), обусловленные договором аренды, в том числе:

- a)** определенные в твердой сумме платежи арендатора арендодателю, вносимые периодически или единовременно, за вычетом платежей, осуществляемых арендодателем в пользу арендатора, в том числе возмещение арендодателем расходов арендатора;
- b)** переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату предоставления предмета аренды;

Стандарт не содержит каких-либо поясняющих параграфов или примеров, которые бы уточняли приведенные формулировки, в частности, отнесение арендных платежей, определяемых как процент от кадастровой стоимости, к «определенным в твердой сумме платежам» или к «переменным платежам, зависящим от ценовых индексов или процентных ставок», либо ни к той, ни к другой категории.

Вместе с тем, такие пояснения имеются в международном стандарте МСФО (IFRS) 16 «Аренда», послужившем основой для разработки ФСБУ 25. Подпункты (a) и (b) параграфов

27 (для арендатора) и 70 (для арендодателя) являются аналогичными подпунктам «а» и «б» пункта 7 ФСБУ 25.

Исходя из пунктов 2 и 4 статьи 20, пункта 4 статьи 24, пункта 3 части 2 статьи 25 Федерального закона «О бухгалтерском учете», а также пункта 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» понятие «определенные в твердой сумме платежи», используемое в ФСБУ 25, следует считать по содержанию эквивалентным понятию «фиксированные платежи», используемому в IFRS 16. Соответственно, все приведенные в IFRS 16 параграфы, раскрывающие и поясняющие содержание понятия «фиксированные платежи», в условиях отсутствия аналогичных поясняющих положений в ФСБУ 25, следует применять при решении вопросов содержания используемого в этом стандарте понятия «определенные в твердой сумме платежи».

В соответствии с приложением А к МСФО (IFRS) 16 арендные платежи включают в себя следующее:

а) фиксированные платежи (включая по существу фиксированные платежи) за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде;

б) переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;

При этом фиксированные платежи – это платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя за право пользования базовым активом в течение срока аренды, за исключением переменных арендных платежей. Переменные арендные платежи – это часть платежей, осуществляемых арендатором в пользу арендодателя за право использовать базовый актив в течение срока аренды, которая варьируется в соответствии с изменениями фактов и обстоятельств, возникших после даты начала аренды, кроме течения времени.

В соответствии с параграфом В42 IFRS 16 арендные платежи включают в себя любые по существу фиксированные арендные платежи. По существу фиксированные арендные платежи – это платежи, которые могут по своей форме предусматривать вариативность, но которые по существу являются неизбежными. Арендные платежи, величина которых определяется на основе кадастровой стоимости предмета аренды, являются по существу неизбежными, поскольку будущая неопределенность, обусловленная возможными изменениями кадастровой стоимости, относится не ко всей величине платежа, а лишь к ее возможным колебаниям в будущем (обычно, в сторону ее увеличения). При этом необходимость осуществления платежа, как такового, не ставится под сомнение условием о привязке величины платежа к кадастровой стоимости. Как правило (при отсутствии свидетельствующих об обратном специфических условий договора или условий ведения организацией деятельности), сумму арендных платежей, рассчитанную исходя из текущих значений кадастровой стоимости и применяемого коэффициента, можно рассматривать как сумму «по существу фиксированных» арендных платежей.

Кроме того, в соответствии с пунктом (с) параграфа 36 МСФО 16 после даты начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде переоценивая балансовую стоимость для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей (см. пункт В42). Данный пункт прямо подтверждает то, что сама по себе возможность будущих изменений в суммах арендных платежей не является основанием для переквалификации фиксированных платежей в переменные платежи. Если будущие возможные изменения ве-

личины платежа не ставят под сомнение неизбежность данного платежа, то такой платеж не является переменным с точки зрения бухгалтерского учета аренды, он считается по существу фиксированным.

По основаниям, аналогичным приведенным выше, положения IFRS 16 в отношении «переменных арендных платежей, которые зависят от индекса или ставки», следует считать применимыми также в отношении «переменных платежей, зависящих от ценовых индексов или процентных ставок», указанным в ФСБУ 25. При этом исходя из примеров таких платежей, приведенных в параграфе 28 IFRS 16, а также основы для выводов, приведенной в параграфах ВС165 – ВС169, критериями для включения переменных арендных платежей в обязательство по аренде является «рыночный» характер параметров, к которым привязан платёж, и отсутствие связи его величины с показателями деятельности арендатора.