|  |  |
| --- | --- |
| **ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  **РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  **«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»**  **(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)** |  |

**Замечания и предложения по итогам заседания Комитета по рекомендациям 2019-03-14**

**На заседание Комитета по рекомендациям 2019-04-26**

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-Х/2019-КпР**

**«АРЕНДНЫЙ ПЛАТЕЖ, ПРИВЯЗАННЫЙ К КАДАСТРОВОЙ СТОИМОСТИ»**

**Тупальский Вячеслав**

**Управление методологии ПАО "ГМК "Норильский никель"**

## ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Организация заключила договор аренды, в соответствии с которым арендная плата состоит из двух частей: 100 д.е. в месяц (постоянная часть) и 5% от кадастровой стоимости предмета аренды (переменная часть). Переменная часть арендного платежа зависит от изменения кадастровой стоимости земельных участков (перерасчет кадастровой стоимости производится администрацией муниципального образования по месту нахождения предмета аренды). Размер арендной платы в части переменной составляющей рассчитывается на основании кадастровой стоимости земельного участка по формуле:

***Aг = КС \* Ки, где***

Aг - годовой размер арендной платы, руб;

КС – кадастровая стоимость земельного участка, руб;

Ки – коэффициент вида разрешенного использования земельного участка , %.

В этой связи возникает вопрос:

1. **Подлежит ли включению в обязательство по аренде переменная часть арендного платежа, зависящая от кадастровой стоимости?**

## РЕШЕНИЕ

Арендный платеж, рассчитываемый на основе кадастровой стоимости, подлежит включению в признаваемое арендное обязательство в случае, если изменение кадастровой стоимости и коэффициентов представляет собой изменение, варьирующееся в зависимости от изменений рыночных арендных ставок.

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

1. В соответствии с пп. «а» и «б» п. 7 ФСБУ 25 в состав арендного платежа для целей расчета задолженности по аренде включаются платежи по договору аренды от арендатора арендодателю определенные договором в твердой сумме и переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок.

*7. В целях настоящего Стандарта 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:*

*а) 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;*

*б) переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, определенные на дату предоставления предмета аренды;*

Таким образом, по всем арендным договорам, в которых Общество является арендатором или арендодателем, требуется определить, является ли арендный платеж по договору (или его часть):

* определенным договором в твердой сумме, или
* переменным платежом, зависящим от ценовых индексов или процентных ставок, или
* переменным платежом, не зависящим от ценовых индексов или процентных ставок.

1. Арендным платежом, определенным договором в твердой сумме, является платеж за пользование арендуемым объектом, зафиксированный сторонами в договоре на дату заключения договора аренды в рублях РФ или иностранной валюте, не подлежащий изменению без пересмотра условий договора в течение срока действия этого договора аренды. Арендный платеж (или его часть) привязанные к кадастровой стоимости арендуемого объекта подлежит изменению в течение срока действия договора в связи с пересмотром кадастровой стоимости арендуемого объекта, предусмотренной законодательством РФ (N 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке" и «Методическими указаниями о государственной кадастровой оценке»), то есть не является платежом, определенным в договоре в твердой сумме.
2. ФСБУ 25 не содержит дополнительных пояснений или примеров касательно переменных платежей, зависящих от ценовых индексов или процентных ставок, однако такие примеры содержатся в п. 28 МСФО (IFRS) 16 «Аренда», который содержит аналогичные ФСБУ 25 требованиям в части определения принадлежности арендного платежа к одному из перечисленных в п. 1 настоящих Рекомендаций видов.

*28. Переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, описанные в пункте 27(b), включают в себя, например, платежи, привязанные к индексу потребительских цен, платежи, привязанные к базовой процентной ставке (например, LIBOR), или платежи, которые варьируются в зависимости от изменений рыночных арендных ставок.*

1. В качестве примера арендных платежей, зависящих от ценовых индексов, в МСФО 16 указан индекс потребительских цен (далее – ИПЦ). Под ИПЦ понимается индекс, устанавливаемый государственными органами для целей измерения среднего уровня цен на товары и услуги за определённый период в экономике. Согласно «Руководству по индексу потребительских цен» Международного валютного фонда отмечается общепринятая практика привязки к ИПЦ арендных и процентных платежей с целью сохранения реального капитала кредитора (арендодателя) путем компенсации их реальных холдинговых, или капитальных, убытков по кредитам и займам, понесенных в результате общей инфляции. В РФ расчетом и публикацией индекса потребительских цен занимается Государственная Федеральная служба государственной статистики (Росстат).  В соответствии с «Официальной статистической методологией организации статистического наблюдения за потребительскими ценами на товары и услуги и расчета индексов потребительских цен» (утверждена приказом Росстата от 30 декабря 2014 г. N 734) ИПЦ характеризует изменение во времени общего уровня цен на товары и услуги в государстве, приобретаемые населением и измеряется отношением стоимости фиксированного перечня товаров и услуг (корзины) в ценах текущего периода к его стоимости в ценах предыдущего (базисного) периода. Кадастровая стоимость арендуемого объекта определяется в соответствии с подходами и методологией, установленными N 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке" и «Методическими указаниями о государственной кадастровой оценке» и не является оценкой изменения общего уровня цен в государстве, т.к. характеризует только один из видов перечня товаров и услуг на уровне конкретного субъекта РФ / муниципального образования (см. детальнее в п. 6 настоящих Рекомендаций), которая может значительно отличаться (как в большую, так и в меньшую сторону) и фактически не зависит от изменения ИПЦ, то есть не является платежом, зависящим от ценовых индексов.
2. В качестве примера арендных платежей, зависящих от процентных ставок, в МСФО 16 указана базовая процентная ставка (например, процентная ставка по межбанковским кредитам LIBOR). В качестве примера процентных ставок, по аналогии, также можно привести, например, Moscow Prime Offered Rate, рассчитываемую Национальной валютной ассоциацией. Вышеуказанные ставки представляют собой надежную и общепринятую оценку, отражающую оценку стоимости долга и ее изменения на кредитном рынке. Практика привязки к базовым процентным ставкам арендных платежей распространена с целью компенсации убытков кредитора (арендодателя) понесенным по кредитам и займам. Кадастровая стоимость арендуемого объекта не является оценкой изменения стоимости долга (см. детальнее в п. 6 настоящих Рекомендаций) с течением времени, то есть не является платежом, зависящим от процентных ставок.
3. В качестве дополнительного примера арендных платежей, зависящих от индекса или ставки, в МСФО 16 приводится пример платежа, варьирующегося в зависимости от изменений рыночных арендных ставок. Таким образом, необходимо определить, является ли изменение кадастровой стоимости арендуемого объекта и коэффициентов, заложенных в договор, изменением рыночных арендных ставок. Для целей такого анализа целесообразно рассмотреть следующие факторы:

* субъект, которому поручено проведение оценки. Орган, которому поручено проведение такой оценки, является одновременно арендодателем по договору аренды, т.е. необходимо принимать во внимание потенциальную заинтересованность, цели и намерения арендодателя в установлении тех или иных значений кадастровой оценки.
* частоту проведения кадастровой оценки. В соответствии с N 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке" и «Методическими указаниями о государственной кадастровой оценке» кадастровая оценка (переоценка) проводится в обязательном порядке в диапазоне от 3 до 5 лет, таким образом органы, уполномоченные на проведение такой оценки, способны замедлять процесс обновления кадастровых стоимостей, вне зависимости от скорости изменения рыночных арендных ставок;
* методы, используемые для проведения оценки. В соответствии с N 237-ФЗ "О государственной кадастровой оценке" и «Методическими указаниями о государственной кадастровой оценке» кадастровая оценка (переоценка) проводится с использованием методов массовой оценки и оценочного зонирования (когда однородные объекта (например, земля) группируются (например, по зонам), выбора обобщенных ценообразующих факторов, отсутствует анализ наиболее эффективного использования для объектов, объекты оцениваются без учета индивидуальных характеристик и особенностей каждого объекта.
* количество заявлений и судебную статистику об оспаривании кадастровой стоимости в муниципальном округе, субъекте РФ.
* соответствие объектов, использованных для целей определения кадастровой оценки, объектам, арендуемым Обществом.
* развитость рынка, на котором проводится кадастровая оценка.