

## История развития договора аренды и документов, связанных с ней, до ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Хомуцкий Арсений Андреевич, Магистр 2-го курса  
Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», (Москва, Россия)

**Аннотация.** В статье рассматривается история развития договора аренды, и какие документы были с ним связанные. Также рассматривается, что признается «объектом аренды» в данном договоре с юридической и бухгалтерской точки зрения согласно российским документом и с момента появления стандарта по бухгалтерскому учету «Аренды».

**Ключевые слова:** аренда, договор аренды, объект аренды, регламентирующие документы.

Khomutesky Arseniy Andreevich Magister 2 year  
National Research Nuclear University «MEPhI», (Moscow, Russia)

**Annotation.** The article discusses the history of the development of the lease, and what documents were associated with it. It is also considered what is recognized as a “leased asset” in this contract from a legal and accounting point of view, according to the Russian document and from the moment the standard on accounting “Leases” appeared.

**Keywords:** lease, lease, lease, regulatory documents.

Понятие «Аренда» имеет довольно древние корни. Оно возникло в тот самый момент, когда один человек «одолжил» или отдал во временное пользование какой-то объект, который будет ему со временем возвращен с определенными процентами или другими благами сверху этого объекта, либо отдана часть результатов использования данного объекта.

Именно в Риме исследуемое понятие закрепилось, этому способствовало появление «Римского права», где был закреплен договор имущественного найма (договор аренды), согласно данному договору, - «...найма вещей (locatio-conductio rerum) одна сторона (наймодатель - locator) обязывалась предоставить другой стороне (нанимателю - conductor) одну или несколько определенных вещей для временного пользования, а эта другая сторона обязывалась уплачивать за пользование этими вещами определенное вознаграждение (merces, pensio) и по окончании пользования вернуть вещи в сохранности наймодателю» [8].

В то же время появился договор, который нам в современном мире известен, как субаренда. Согласно Римскому праву это звучало так, - «...когда наниматель, не являясь, естественно, собственником вещи, в свою очередь сдавал указанную вещь внаем третьему лицу. Предметом договора найма могли служить и некоторые так называемые нетелесные вещи (res incorporales), т. е. имущественные права, например, узуфрукт» [8].

Но, следует отметить, что Рим довольно далёкое к нам государство, а и Римское право за прошедшие столетия не имеет уже фактической для нас ценности, потому лучше обратить внимание на собственное законодательство в этом плане.

Как пример, можно привести тот же оброк, который являлся по своей сути арендным платежом крестьянина за то, что он пользуется землей помещика. Данные платежи делились на несколько видов:

- натуральные: зерно, продукты, сено, мясо, рыба, дрова, мед и т.д.;

- ремесленные изделия: посуда, орудия труда, ткани, предметы обихода и т.д.;

- денежные.

Но проблема заключается в том, что никакой физический договор с крестьянами не заключался, а был в лучшем случае устный, потому для наглядного рассмотрения лучше всего обратиться к имперскому своду законов, где, - «...имущественным наймом признавался договор, в силу которого одна сторона за определенное вознаграждение обязывалась предоставить другой свою вещь во временное пользование. Предмет найма, срок пользования и вознаграждение за него составляли существенные принадлежности этого договора (Свод законов Российской империи, т.Х, ч.1, ст.1691)» [9].

Что-то новое из документов, связанных с договором аренды появилось уже ближе к нашему времени, близкое к закату советского времени.

Одним из таких более интересных документов является Указ от 7 апреля 1989 года N 10277-XI «Об аренде и арендных отношениях в СССР», так как до данного документа хоть и существовал некий документ от 1922 года ГК РСФСР, где аренда упоминались, но она там использовалась больше с точки зрения сдачи жилых помещений, а не как общего понятия аренды, так как согласно данному документу, - «...в рамках договора имущественного найма в соответствии со ст.152-179 ГК РСФСР. Так, наём жилых помещений был подробно регламентирован в отдельном нормативном акте — Постановлении ЦИК и СНК СССР «О жилищной политике» в п. 15 которого говорится, что арендная плата за жилые дома, сдаваемые в наем поступает в жилищный фонд, предназначенных исключительно для восстановления и капитального ремонта» [7].

Давайте сравним указ от 1989 года и наш современный ГР РФ по самым важным условиям по договору аренды:

Таблица 1 Сравнению аренды СССР от 1989 года и ГК РФ.

Схожие пункты аренды	СССР	РФ
Объекты, которые можно сдать в аренду (земля, здания, предприятия, биологические активы и т.д.)	+	+
Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.	+	+
Право собственности закрепляется за собственником.	+	+
Сдача объекта в субаренду разрешена.	+	+
Изменение или расторжение договора по соглашению сторон.	+	+
Прописанный срок краткосрочного\долгосрочного договора в годах.	+	-
Арендные платежи за все имущества или его отдельные части, могут быть в: денежной, натуральной, смешанной форме.	+	+

По таблице можно сделать вывод, что по самым главным пунктам по юридическим документам, которыми регламентировались договора аренды является практически схожими.

Но все данные документы, которые производили идентификацию аренды, рассматривали её именно с юридической точки зрения, но как известно, аренда тесно связана с предпринимательской деятельностью, а, следовательно, и бухгалтерским учетом, который как-то должен учитывать и признавать договор и объект аренды.

В бухгалтерском учете, главенствующим документов является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ, в соответствии с которым организации должны вести бухгалтерский учет. Аренда попадает под данный закон с точки зрения учета, так как согласно статье 5 данного закона объектами бухгалтерского учета:

- 1) «факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено

федеральными стандартами» [1].

Для более расширенного понятия учета доходов и расходов с арендных отношений используются ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 9/99 «Расходы организации», для грамотного принятия к учету арендные платежи и отражение их в бухгалтерском учете, как расход для арендатора и прибыль арендодателя.

Также используется ПБУ 6/01 «Учет основных средств» для принятия к учету неотделимых улучшений объекта аренды, которое прописывается в договоре аренды.

Но кроме текущей аренды, также существует финансовая аренда, которая известна под большинству названием лизинг и её регламентирует Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 N 164-ФЗ, привнеся договор лизинга, где предполагается, что, - «...арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование» [3].

Данный документ оставался основным документам по вопросам финансовой аренды на территории РФ, но данный документ утратит свою силу в 2022

году, так как в этом же году станет для всех организаций обязательным документ – ФСБУ 25\2018 «Бухгалтерский учет аренды», который кроме также будет регламентировать вопросы по финансовой аренды.

Все данные документы является российскими стандартами по введению бухгалтерского учета, но также существуют и международные стандарты.

Чаще всего МСФО пользуются организации, которые обязаны вести консолидированную отчетность, согласно пункту 1 Федерального закона от 27.07.2010 N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», следующие организации обязаны вести консолидированную финансовую отчетность:

- 1) «на кредитные организации;
- 2) на страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);
- 3) на негосударственные пенсионные фонды;
- 4) на управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 5) на клиринговые организации;
- 6) на федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- 7) на акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;

8) на иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, за исключением специализированных обществ и ипотечных агентов» [2].

В то числе они должны были использовать МСФО «Аренда» для своей деятельности, если это касалось аренды и только данные организации могли его использовать.

Но согласно изменению в пункте 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» вступившие в силу от 06.08.2017, согласно которому, - «Учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета федеральный стандарт бухгалтерского учета допускает несколько способов ведения бухгалтерского учета, организация осуществляет выбор одного из этих способов, руководствуясь пунктами 5, 5.1 и 6 настоящего Положения» [5].

Тем самым не только организации ведущие консолидированную отчетность могут использовать МСФО, но и другие организации, но для этого они должны были руководствоваться определенным алгоритмом, если в российском стандарте не содержалась никакой информации относительно способа ведения учета по конкретному вопросу (например, по аренде до 2018 года). Тогда компания разрабатывает этот способ самостоятельно.

Алгоритм был таким:

- «международными стандартами финансовой отчетности (МСФО);
- федеральными и отраслевыми стандартами по аналогичным или связанным вопросам;
- рекомендациями в области бухучета»

Также данные изменения касались и лизинга, что операции по нему должны были осуществляться по МСФО, но большинство российских организаций продолжали использовать Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 N 164-ФЗ.

Так продолжалось, пока в 2018 году не был издан Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018» «Бухгалтерский учет аренды».

Его уже могут применять все желающие, согласно пункту 48, - «Организация может принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока. Такое решение подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации» [4].

Данный стандарт привнес много нового по поводу аренды, но из важных, условия признания по договору аренды объект, как объект аренды.

Так как в гражданском законодательстве при заключение договора аренды, должны быть обязательные условия и договором аренды будут признаваться такие договора, данными условиями являются статьи 606-607 Гражданского кодекса.

А для целей ФСБУ будут признаваться такие договора согласно пункту 5 будут выполняющие следующие условия:

- 1) «арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;
- 2) предмет аренды идентифицируется (предмет аренды определен в договоре аренды, и этим договором не предусмотрено право арендодателя по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды);
- 3) арендатор имеет право на получение экономических выгод от использования предмета аренды в течение срока аренды;
- 4) арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками предмета аренды.

Настоящий стандарт не применяется к объектам бухгалтерского учета не классифицированным как объекты учета аренды в соответствии с настоящим пунктом» [4].

#### Литература:

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) [Электронный ресурс]. URL:

Из чего следует, что понятие аренды для целей применений стандарта и отражение в бухгалтерском учете, как объекты БУ аренды, объекты аренды возникают не по всем договорам аренды.

Множество научных журналов поднимали вопрос по поводу данного стандарта:

1) «Новый порядок учета объектов аренды по ФСБУ 25/2018», где четко описывается, как применять с текущей и финансовой аренде данный стандарт.

2) «ФСБУ 25: расчет финансовой аренды», где говорится что: «Законодательством не предусмотрено применение ФСБУ 25/2018 выборочно» что позволяет сделать вывод, что нужно применять МСФО или ФСБУ 25.

3) «Новое ПБУ «Аренда»: особенностями работы с ним для арендатора и арендодателя», в данной статье можно выделить описание как именно принимать к учету арендные платежи, там рассматриваются следующие варианты:

- Первый вариант «по-старому»

Арендатор, как и прежде, равномерно списывает аренду в расходы, исходя из условий договора.

Однако, чтобы применять данный метод, потребуются выполнить несколько обязательных условий, которые прописаны в пунктах 11 и 12 ФСБУ 25.

Из чего следует, что применять старый порядок списания расходов по аренде можно только для краткосрочных договоров или для аренды предметов невысокой стоимости.

Единственным, кого обходят данные правила и условия, это применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и отчетности. Таким позволено учитывать любые договора аренды по старому способу.

- «Второй вариант – по МСФО

Если выполнить условия предыдущего пункта не получилось – аренду следует учитывать, как право пользования активом по международным правилам.

Это означает следующее:

- На дату получения арендуемого актива он признается в бухгалтерском учете как оцененное право пользования активом;
- Одновременно признается обязательство по арендным платежам» [6]

Таким образом, можно сделать вывод, что арендные отношения прошли долгий путь от своего зарождения и до наших дней. Они изменялись как с юридической точки зрения, так и с точки зрения бухгалтерского учета.

Появились новые виды, так и подвиды аренды.

Появлялись новые условия по признанию объектов аренды по договору аренды, которыми на настоящее время с юридической точки зрения прописаны в Гражданском кодексе, а для бухгалтерского учета в МСФО IFRS 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/191340d29485de342c21500874ade8ee79843bef/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/191340d29485de342c21500874ade8ee79843bef/)(  
дата обращения: 28.05.2020)

2. Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ред. от 26.07.2019, с изм. от 07.04.2020) «О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. URL:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103021/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/) (дата обращения: 28.05.2020)

3. Федеральный закон от 29.10.1998 N 164-ФЗ (ред. от 16.10.2017) «О финансовой аренде (лизинге)» [Электронный ресурс]. URL:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20780/70c0a8cdc34b8e2d7e7ef698488d51acc556dc7e/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20780/70c0a8cdc34b8e2d7e7ef698488d51acc556dc7e/)  
(дата обращения: 28.05.2020)

4. Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [Электронный ресурс]. URL:

[https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=126459-](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=126459-prikaz_minfina_rossii_ot_16.10.2018__208n_ob_utverzhdenii_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_252018_bukhgalterskii_uchet_arendy)

[prikaz\\_minfina\\_rossii\\_ot\\_16.10.2018\\_\\_208n\\_ob\\_utverzhdenii\\_federalnogo\\_standarta\\_bukhgalterskogo\\_ucheta\\_fsbu\\_252018\\_bukhgalterskii\\_uchet\\_arendy](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=126459-prikaz_minfina_rossii_ot_16.10.2018__208n_ob_utverzhdenii_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_252018_bukhgalterskii_uchet_arendy) (дата обращения: 28.05.2020)

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) с изменением, внесенным приказом Минфина России от 7 февраля 2020 г. N 18н [Электронный ресурс].

URL:[https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=2260-](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=2260-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_uchetnaya_politika_organizatsii_pbu_1200_8_s_izmeneniem_vnesennym_prikazom_minfina_rossii_ot_7_fevralya_2020_g.__18n)

[polozhenie\\_po\\_bukhgalterskomu\\_uchetu\\_uchetnaya\\_politika\\_organizatsii\\_pbu\\_1200](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=2260-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_uchetnaya_politika_organizatsii_pbu_1200_8_s_izmeneniem_vnesennym_prikazom_minfina_rossii_ot_7_fevralya_2020_g.__18n)

[8\\_s\\_izmeneniem\\_vnesennym\\_prikazom\\_minfina\\_rossii\\_ot\\_7\\_fevralya\\_2020\\_g.\\_\\_18n](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=2260-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_uchetnaya_politika_organizatsii_pbu_1200_8_s_izmeneniem_vnesennym_prikazom_minfina_rossii_ot_7_fevralya_2020_g.__18n) (дата обращения: 28.05.2020)

6. Новое ПБУ «Аренда»: особенностями работы с ним для арендатора и арендодателя [Электронный ресурс]. URL: [https://nalog-nalog.ru/bukhgalterskij\\_uchet/vedenie\\_bukhgalterskogo\\_ucheta/novoe-pbu-arendy-osebennostyami-raboty-s-nim-dlya-arendatora-i-arendodatela/](https://nalog-nalog.ru/bukhgalterskij_uchet/vedenie_bukhgalterskogo_ucheta/novoe-pbu-arendy-osebennostyami-raboty-s-nim-dlya-arendatora-i-arendodatela/)(дата обращения: 28.05.2020)

7. Демидова, Я. А. Тенденция развития договора найма жилого помещения в советский период / Я. А. Демидова. — Текст: непосредственный, электронный // Молодой ученый. — 2018. — N 3 (189). — С. 117-119. — URL: <https://moluch.ru/archive/189/47988/> (дата обращения: 28.05.2020).

8. Новицкий, И. Б. Римское право: учебник для среднего профессионального образования / И. Б. Новицкий. — Москва: Издательство Юрайт, 2019. — 298 с. — (Профессиональное образование). — ISBN 978-5-534-03456-1. — Текст: электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. — URL: <http://biblio-online.ru/bcode/433323> (дата обращения: 28.05.2020)

9. Договор аренды (имущественного найма) в римском праве и по Российскому дореволюционному гражданскому праву [Электронный ресурс]. URL:

[http://www.srines.com/book\\_986\\_chapter\\_5\\_1\\_PRAVO\\_POSTOJANNOGO\\_\(BESSROCHNOGO\)\\_POLZOVANIJA.\\_PORJADOK\\_POLZOVANIJA\\_ZEMLEJJ.html](http://www.srines.com/book_986_chapter_5_1_PRAVO_POSTOJANNOGO_(BESSROCHNOGO)_POLZOVANIJA._PORJADOK_POLZOVANIJA_ZEMLEJJ.html)] (дата обращения: 28.05.2020)