

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АРЕНДЫ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ: ОТ ГРАЖДАНСКОГО КОДЕКСА РФ ДО ЛОКАЛЬНЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

А.А. Полоцкая, магистрант

С.А. Нардина, канд. экон. наук, доцент

Омский государственный аграрный университет имени П.А. Столыпина
(Россия, г. Омск)

DOI:10.24412/2411-0450-2025-10-232-241

Аннотация. В статье рассмотрена система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета аренды в коммерческих организациях. Основное внимание уделяется анализу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». В статье также были исследованы ключевые нормативно-правовые акты, включая Гражданский кодекс РФ и Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», различные положения и стандарты по бухгалтерскому учету и другие. Были изучены вопросы классификации аренды, методы ее учета у арендодателя и арендатора.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аренда, арендодатель, арендатор, имущество, нормативно-правовое регулирование.

В современных условиях значительная часть организаций не располагает собственным имуществом, достаточным для полноценного осуществления финансово-хозяйственной деятельности. В подобной ситуации вместо того, чтобы привлекать заемные средства для приобретения активов, предприятие может взять имущество во временное пользование, то есть в аренду.

Нами были проанализированы различные источники информации – словари, учебные пособия, статьи, нормативно-правовые акты и другие материалы – с целью изучения того, что собой представляет понятие «аренда».

Также особое внимание при данном изучении было уделено Федеральному стандарту бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» ФСБУ 25/2018, утвержденному Приказом Минфина России от 16.10.2018 №208н (с последними изменениями и дополнениями от 29.06.2022 №101н) [7] (далее – ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»). На основании проанализированных нами материалов, в том числе работ таких авторов, как С.Н. Альбориевой [12, с. 56], Б.Е. Кошелюка [14, с. 201], В.И. Нечаева [15, с. 301] и других, на рисунке 1 представлена сущность категории «аренда».

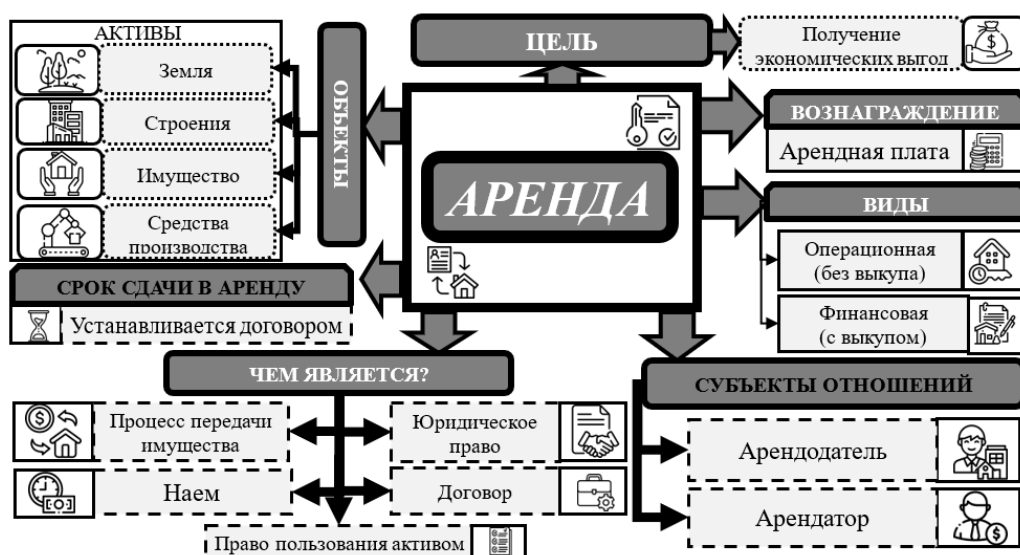


Рис. 1. Сущность категории «аренда» [13; 12, с. 156; 14, с. 201; 15, с. 301]

В ходе исследования нами были изучены основные нормативно-правовые акты, которые регулируют бухгалтерский учет аренды имущества в коммерческих организации в России (рис. 2).

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с последними изменениями и дополнениями от 13.12.2024 № 459-ФЗ) [1] (далее – Гражданский кодекс РФ). Рассмотрим какие положения в части аренды имущества закреплены в Гражданском кодексе РФ. Например, в главе 34 Гражданского кодекса РФ изложены положения по аренде. На рисунке 3 представлены некоторые положения касающиеся аренды, закрепленные Гражданским кодексом РФ.

Нормативно-правовым актом, который косвенно регулирует бухгалтерский учет аренды в коммерческих организациях является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с последними изменениями и дополнениями от 12.12.2023 № 579-ФЗ) [2] (далее – Федеральный закон «О бухгалтерском учете»). Напрямую об учете аренды в нем ничего не сказано. Но сдача в аренду имущества организации или взятие в аренду какого-либо имущества по определению является таким объектом бухгалтерского учета как «факт хозяйственной жизни».

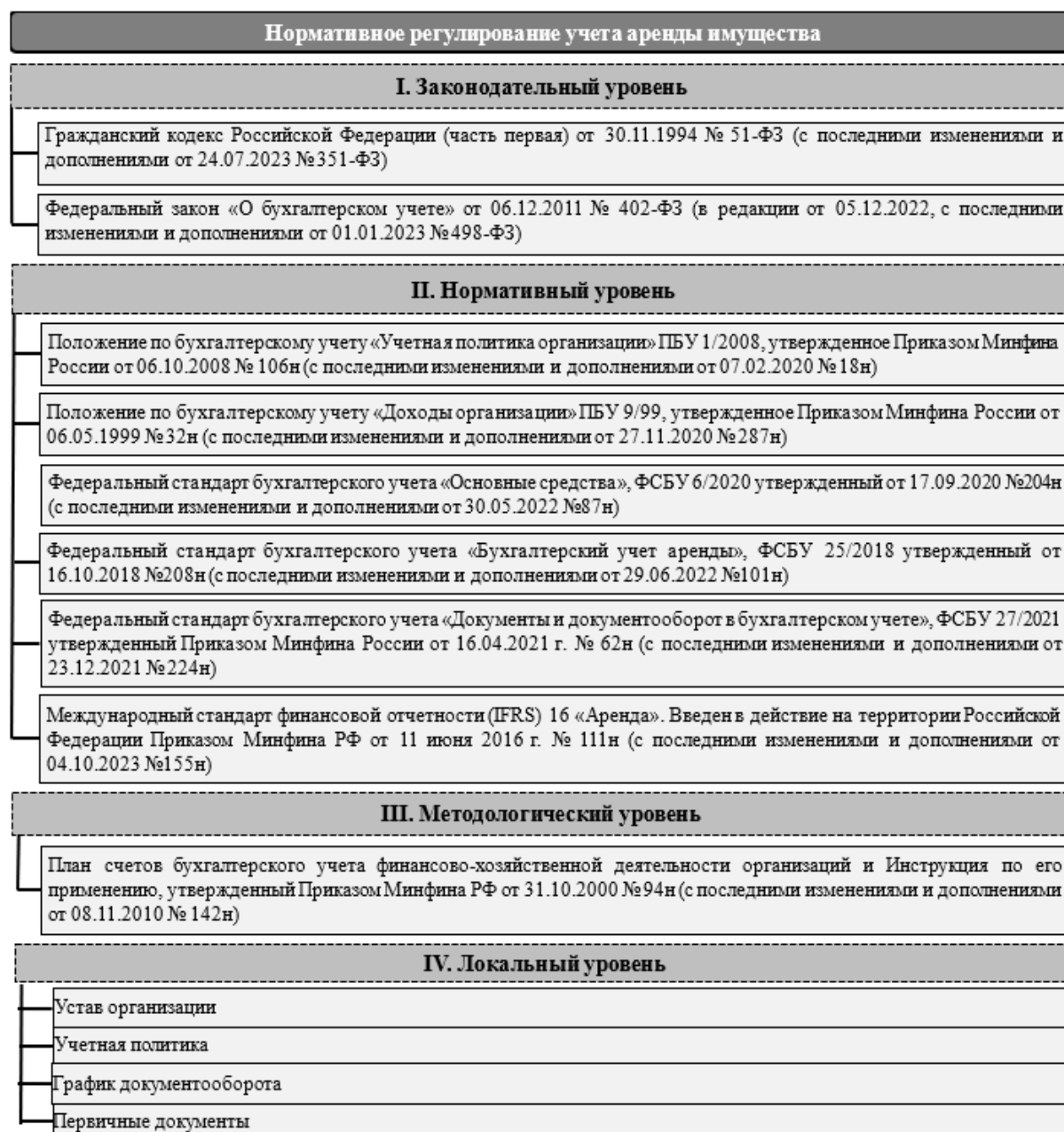


Рис. 2. Основные нормативно-правовые акты, регулирующие учет аренды имущества

Согласно статье 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», все факты хозяйственной деятельности, включая и операции, связанные с арендой, должны оформляться первичными документами, в которых должны

присутствовать обязательные реквизиты. На рисунке 4 представлены обязательные реквизиты первичного документа, которые должны содержаться во всех первичных документах, связанных с арендой.

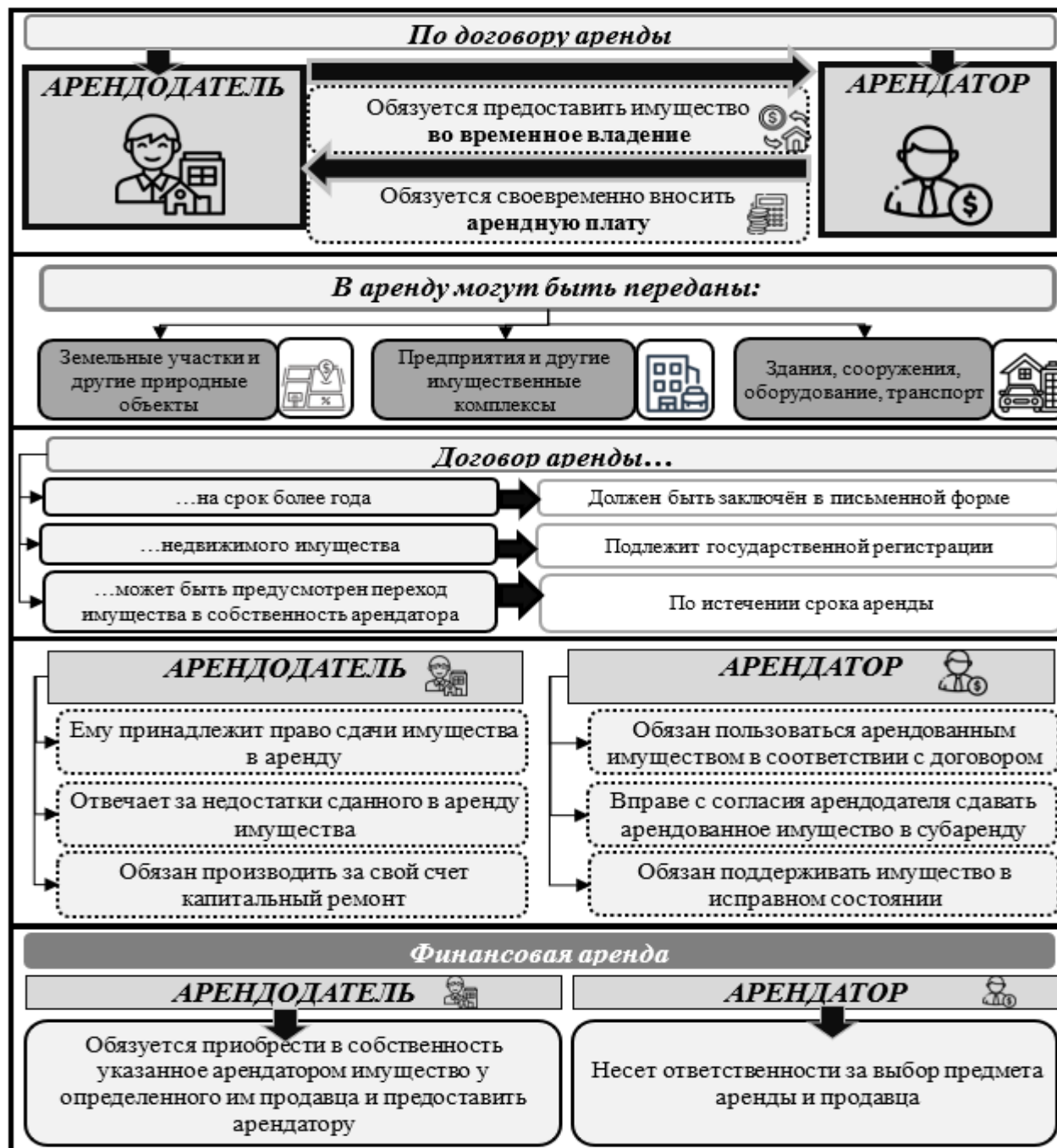


Рис. 3. Основные положения в части аренды, закрепленные в Гражданском кодексе РФ

Важное значение в учете имеет учетная политика. Статья 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [2] посвящена тому, что в организации обязательно должна быть учетная политика, а в ней должно быть прописано:

как ведется учет аренды имущества, в зависимости от того, выступает ли коммерческая организация в качестве арендодателя, или же арендатора.

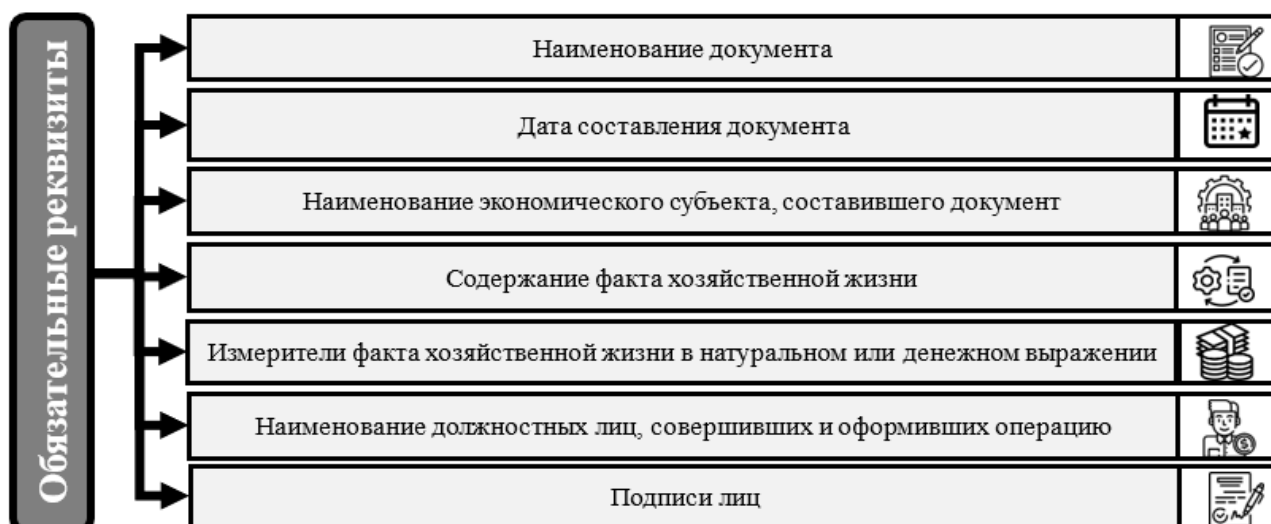


Рис. 4. Обязательные реквизиты первичных документов в бухгалтерском учете

Положения и федеральные стандарты по бухгалтерскому учету, в отличие от Федерального закона «О бухгалтерском учете» напрямую регулируют учет определенных участков учета. Так, например, учет аренды регулирует ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [7] предусматривает два способа учета арендованного имущества, у арендодателя и арендатора, данная информация представлена на рисунке 5.

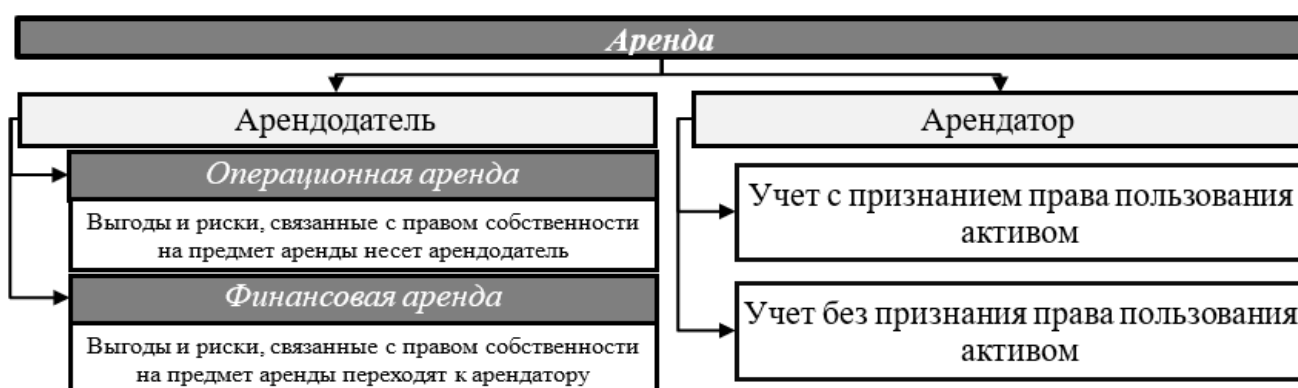


Рис. 5. Учет аренды у арендодателя и арендатора

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [7] разделяет аренду на операционную и неоперационную (финансовую). От вида аренды зависит ее дальнейшее отражение на счетах бухгалтерского учета.

В статье 5 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» прописано при каких условиях объекты бухгалтерского учета классифицируются как объекты учета аренды (рис. 6).

В основу разработки ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [7] был положен МСФО 16 «Аренда» [11]. При сопоставлении национального и международного стандартов можно заметить, что имеется ряд как аналогичных подходов к учету аренды, так и ряд различий в содержании. В таблице 2 сравним содержание ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО 16 «Аренда».



Рис. 6. Условия идентификации актива в качестве объекта аренды в соответствии с требованиями ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

В ходе сравнительного анализа ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО 16 «Аренда» (табл. 1) выявлено, что национальный стандарт является менее детализированным. Но все же учет аренды ФСБУ 25/2018 сближил подходы в российском и международном учете, ввел требования по учету аренды у арендатора и различия в учете финансовой и операционной аренды у арендодателя.

В соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (с последними изменениями и дополнениями от 27.11.2020 № 287н) [5] (далее – ПБУ 9/99 «Доходы организации») арендные платежи считаются выручкой, если доходы от аренды имущества являются основной деятельностью организации. А в п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации» указано, что арендные платежи являются прочими доходами, если организация имеет иной

основной вид деятельности, отличный от аренды.

В пункте 5 положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (с последними изменениями и дополнениями от 06.04.2015 № 57н) [6] (далее – ПБУ 10/99 «Расходы организации») сказано, что расходами по обычным видам деятельности в организациях, у которых основной вид деятельности аренда, считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Согласно п. 4 федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» ФСБУ 6/2020, утвержденного Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н (с последними изменениями и дополнениями от 30.05.2022 № 87н) [9] (далее – ФСБУ 6/2020 «Основные средства») арендный объект, признаваемый основным средством, должен соответствовать критериям данного стандарта (рис. 7).

Таблица 1. Сравнение учета аренды по ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и по МСФО 16 «Аренда» [7; 11]

Признак сравнения	ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»	МСФО 16 «Аренда»
Определение договора аренды	Не закрепляет определение	Подразумевает возмездную передачу права контроля использования идентифицированного актива на определенный срок арендатору
Первоначальная оценка обязательства	Она равна приведенной стоимости будущих арендных платежей по договору аренды	
Оценка объекта аренды у арендатора	Она представлена суммой первоначальной оценки обязательства по аренде, арендных платежей, осуществленных до даты оценки, затрат арендодателя по приобретению и приведению актива в пригодное для использования состояния, а также затрат по демонтажу и ликвидации актива	
Обязательные условия для признания объекта бухгалтерского учета в качестве объекта аренды	Все условия должны выполняться: – предоставление предмета аренды арендатору на определенный срок; – предмет аренды можно идентифицировать; – арендатор имеет право получать экономические выгоды от пользования объектом; – право арендатора на определение цели использования объекта	Нет условий признания объекта к учету, но аналогичные обстоятельства проверяются в момент заключения договора аренды: – клиент имеет право получать почти все экономические выгоды от использования объекта аренды; – может определять способ использования актива
Учет объекта аренды в учете арендодателя	При финансовой аренде субъект отражает в учете инвестицию в объект аренды, при операционной аренде признает арендные платежи в виде дохода	
Отражение аренды в учете арендатора	Независимо от характера аренды пользователь объекта отражает в учете одновременно право пользования активом и связанные с правом пользования обязательства по аренде	
Учет отдельных компонентов аренды	Нет аналогичного выделения компонентов и условий использования базового актива как отдельного компонента аренды	Организация должна учитывать каждый компонент аренды в рамках договора в качестве аренды отдельно от компонентов, не являющихся арендой
Критерии для определения сроков аренды	Данной конкретизации нет. Срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды	Рассматриваются факторы, которые необходимо учитывать при определении срока аренды, и приведены конкретные примеры значительных событий или обстоятельств, приводящих к пересмотру срока аренды
Изменения, которые необходимо вносить в договор аренды	Не выделяет отдельно переоценку и модификацию, что затрудняет ведение бухгалтерского (финансового) учета в случае внесения изменений	Разделяет изменения, которые необходимо внести в договор аренды, на переоценку и модификацию, и детально описывает внесение необходимых корректировок

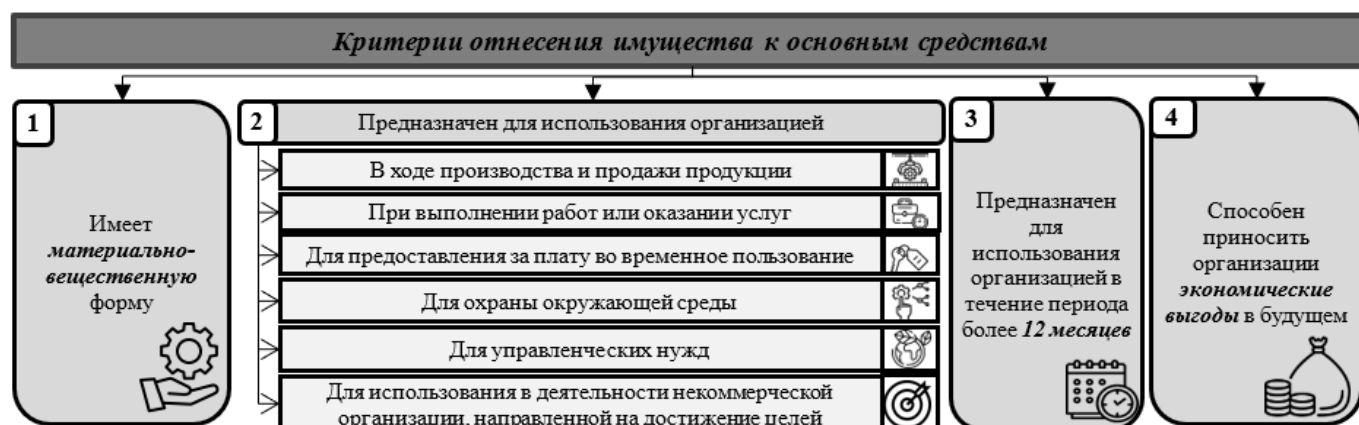


Рис. 7. Критерии отнесения имущества к основным средствам [9]

В Федеральном стандарте бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», ФСБУ 27/2021 утвержденном Приказом Минфина России от 16.04.2021 № 62н (с последними изменениями и дополнениями от

23.12.2021 № 224н) [8] (далее – ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот») прописаны требования к документам бухгалтерского учета, которые относятся в том числе к первичным до-

кументам, регистрам аналитического и синтетического учета аренды имущества.

Следующим нормативно-правовым документом, который участвует в регулировании учета аренды имущества, является положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное Прика-

зом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (с последними изменениями и дополнениями от 07.02.2020 № 18н) [4] (далее – ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). В этом документе отражено: что такое учетная политика, какие она должна содержать обязательные приложения (рис. 8).



Рис. 8. Обязательные приложения к учетной политике организации [4]

Участникам арендных отношений необходимо включить в свои учетные политики отдельные разделы, посвященные вопросам аренды, где следует раскрыть методы и способы учета.

Положения в части учета аренды, которые должны быть раскрыты в учетной политике организации представлены в таблице 2.

Таблица 2. Основные элементы учетной политики в части аренды [10]

Основные элементы учетной политики организации по аренде	
ПРИЗНАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПРАВА ПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВОМ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО АРЕНДЕ	
Производится в отношении каждого предмета аренды	Право пользования активом не признается в отношении предметов аренды по договорам: – сроком аренды не более 12 месяцев; – со стоимостью предмета аренды не более 300 тыс. руб.
Основные элементы учетной политики организации по аренде	
ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФАКТИЧЕСКОЙ СТОИМОСТИ ПРАВА ПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВОМ	
В общем порядке	Без включения в фактическую стоимость затрат, связанных с поступлением предмета аренды и доведением до готовности, оценочного обязательства на демонтаж
СПОСОБ ОТРАЖЕНИЯ АРЕНДНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В РАСХОДАХ	
Равномерное отражение в течение срока аренды	Другой систематичный подход, который отражает характер использования экономических выгод от предмета аренды
АМОРТИЗАЦИЯ ПРАВА ПОЛЬЗОВАНИЯ АКТИВОМ	
Способ начисления амортизации	1. Линейный. 2. Уменьшаемого остатка. 3. Пропорционально количеству продукции (работ)
СРОК ДОГОВОРА АРЕНДЫ	
Факторы для определения срока договора аренды (срок полезного использования права пользования активом)	1. Срок, указанный в договоре. 2. Условия продления и выхода из договора. 3. Условия повышения (сохранения) стоимости арендных платежей. 4. Уровень цен на аренду в районе расположения предмета аренды и по городу.
ОЦЕНКА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО АРЕНДЕ	
С дисконтированием (по приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату оценки)	Без дисконтирования (по номинальной стоимости арендных платежей на дату оценки)
ПЕРИОДИЧНОСТЬ НАЧИСЛЕНИЯ ПРОЦЕНТОВ	
Можно выбрать в зависимости от периодичности арендных платежей и отчетных дат в бухгалтерской отчетности	

<i>Обязательные приложения к учетной политике</i>	
РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
<i>Счета и субсчета для учета аренды у арендатора</i>	
01.03	Арендованное имущество
02.03	Амортизация арендованного имущества
76.07	Расчеты по аренде
76.07.1	Арендные обязательства
76.07.2	Задолженность по арендным платежам
76.07.5	Проценты по аренде
76.07.9	НДС по арендным обязательствам
<i>Счета и субсчета для учета аренды у арендодателя</i>	
02.02	Амортизация основных средств, учитываемых на счете 03
03	Доходные вложения в материальные ценности
20	Основное производство
90	Продажи (Основной вид деятельности аренда)
91	Прочие доходы и расходы» (Аренда не основной вид деятельности)
ФОРМЫ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ, РЕГИСТРОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
Отражаются применяемые унифицированные формы первичных документов и регистров, а также самостоятельно разработанные формы документов, которыми подтверждаются операции по учету аренды. Например, такие регистры, как карточки счета, анализы счетов, оборотно-сальдовая ведомость, обороты счетов по счетам учета аренды	
ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ	
Устанавливаются сроки проведения инвентаризации аренды, состав комиссии, а также отражается порядок оформления результатов проведения инвентаризации	
ПРАВИЛА ДОКУМЕНТООБОРОТА И ТЕХНОЛОГИЯ ОБРАБОТКИ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ	
Правила организации документооборота и технология обработки учетной информации о аренде, в т.ч. порядок и сроки передачи первичных учетных документов в соответствии с графиком документооборота	

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (с последними изменениями и дополнениями от 08.11.2010 № 142н) [3] (далее – План счетов бухгалтерского учета)

служит основой для построения учета и представляет собой схему отражения в учете фактов хозяйственной деятельности. Учет аренды включает в себя взаимодействие нескольких счетов, в зависимости от того, кем является организация в договорных взаимоотношениях (рис. 9).

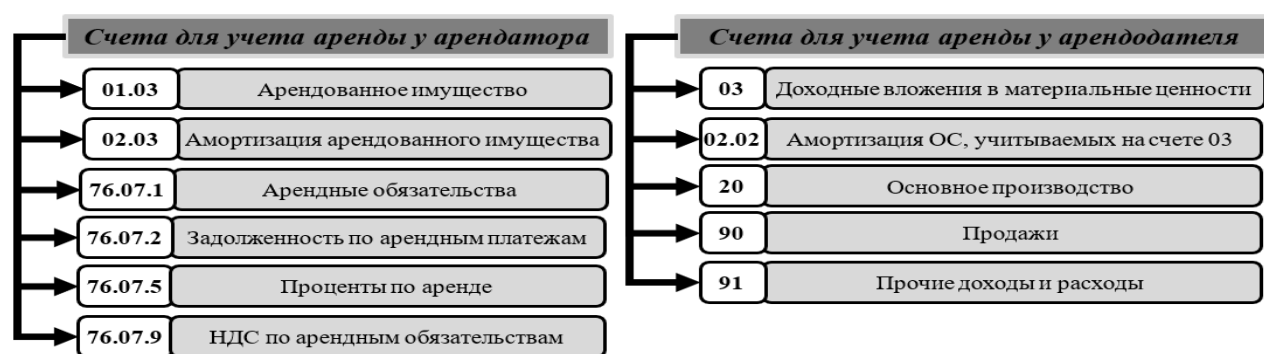


Рис. 9. Счета для учета аренды арендатором и арендодателем

К локальному уровню нормативного регулирования самой организации относится учетная политика организации, в которой обязательно должны быть прописаны положения, касающиеся учета аренды имущества.

Таким образом, мы рассмотрели основные нормативно-правовые акты, которые регулируют учет аренды имущества в коммерческих

организациях. Можно сделать вывод, что в России создана четкая система правил введения учета аренды, которая включает в себя нормативно-правовые акты различных уровней. Но в нормативно-правовые акты с каждым годом вносятся изменения, и в соответствии с этим методы и приемы введения учета совершенствуются.

Нами было выяснено, что важнейшим документом в области аренды стал стандарт ФСБУ 25/2018. Благодаря ему российские правила учета аренды стали намного ближе к международным стандартам. Однако некоторые отличия между российской и мировой практикой все еще существуют. Федеральные

стандарты, положения по бухгалтерскому учету и другие нормативно-правовые акты позволяют организациям правильно оформлять все документы, связанные с арендой имущества, и правильно вести бухгалтерский учет.

Библиографический список

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая): текст с изменениями и дополнениями на 31 октября 2024 г.: [Принят Государственной Думой 21 октября 1994 года: одобрен Советом Федерации // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/.

2. О бухгалтерском учете: текст с изменениями и дополнениями на 12 декабря 2023 г.: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ: [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года: одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года] // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: текст с последними изменениями и дополнениями на 8 ноября 2011 г.: Приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : текст с изменениями и дополнениями на 7 февраля 2020 г.: Приказ Минфина Российской Федерации от 06 октября 2008 г. № 106н // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): текст с изменениями и дополнениями на 27 ноября 2020 г.: Приказ Минфина Российской Федерации от 06 мая 1999 г. № 32н // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : текст с изменениями и дополнениями на 06 апреля 2015 г.: Приказ Минфина Российской Федерации от 06 мая 1999 г. № 33н // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/.

7. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018): Приказ Минфина Российской Федерации от 16.10.2018 № 208н // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/.

8. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (ФСБУ 27/2021): текст с изменениями и дополнениями на 23 декабря 2021 г.: Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н // Консультант Плюс : информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/.

9. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства» (ФСБУ 6/2020): текст с изменениями и дополнениями на 30 мая 2022 г.: Приказ Минфина РФ от 17 сентября 2020 г. № 204н // Консультант Плюс: информационно-правовая справочная система. – Москва, 1997 г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/.

10. Выбор способов учета по ФСБУ 25 в учетной политике // Бухэксперт – справочная система по учету в 1С: сайт. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://buhexpert8.ru/1s->

buhgalteriya/nalogi/buhuchet/uchetnaya-politika-bu/vybor-sposobov-ucheta-po-fsbu-25-v-uchetnoj-politike.html.

11. International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 «Leases» // IFRS. – 2024. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/ifrs16.html>.

12. Альбориева С.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. – Махачкала: ДагГАУ имени М.М. Джембулатова, 2024. – 143 с.

13. Ефремова Т.Ф. Современный толковый словарь русского языка Ефремовой // Академик: сайт. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/efremova/138877/Аренда>.

14. Кошелюк Б.Е. Понятие и особенности договора аренды недвижимости / Б.Е. Кошелюк, О.И. Левицкая // Аграрное и земельное право. – 2024. – № 1 (229). – С. 200-202. – DOI 10.47643/1815-1329_2024_1_200. – EDN NVIIQK.

15. Нечаев В.И. Экономика предприятий АПК: учебное пособие / В.И. Нечаев, П.Ф. Парамонов, И.Е. Халявка. – Санкт-Петербург: Лань, 2022. – ISBN 978-5-8114-0967-9.

REGULATORY LEGAL REGULATION OF LEASE ACCOUNTING IN COMMERCIAL ORGANIZATIONS: FROM THE CIVIL CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION TO LOCAL REGULATORY LEGAL ACTS

A.A. Polotskaya, *Graduate Student*

S.A. Nardina, *Candidate of Economic Sciences, Associate Professor*

Omsk State Agrarian University named after P.A. Stolypin
(Russia, Omsk)

Abstract. *The article considers the system of regulatory and legal regulation of accounting of lease relations in commercial organizations. The main focus is on the analysis of FSB 25/2018 «Lease Accounting». The article also examined key regulatory legal acts, including the Civil Code of the Russian Federation and Federal Law № 402-FL «On Accounting», various accounting regulations and standards, and others. The issues of classification of leases, methods of accounting for them from the landlord and the tenant were considered.*

Keywords: *accounting, rent, landlord, tenant, property, regulatory and legal regulation.*