

осуществляющему общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ) необходимо разработать и принять нормативный документ, определяющий порядок применения МСФО 41.

В целях развития методологии бухгалтерского учета финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, рекомендуется при использовании модели учета биологических активов по справедливой стоимости (с учетом критериев признания доходов) в доходы от сельскохозяйственной деятельности включать лишь разницу между рыночной ценой биологических активов, сформировавшейся на активном рынке, и суммой фактически понесенных затрат на их получение. Так как при осуществлении данной транзакции увеличение собственного капитала происходит только на сумму указанной разницы.

Сельскохозяйственные животные и растения, соответствующие определению средств труда, целесообразно классифицировать как основные средства, первоначально принимать их к учету по фактической стоимости. Краткосрочные биологические активы рекомендуется учитывать по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в системе финансового учета при условии сохранения калькуляционного дела.

Таким образом, была изучена современная методика учета результатов управления биотрансформации биологических активов и предложены направления совершенствования учетной системы формирования финансовых результатов сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО.

Библиографический список

1. Береза, А. О. Учет биологических активов по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2011. – №9. – С. 122-125.
2. Газизьянова, Ю. Ю. Порядок отражения биологических активов с учетом их справедливой стоимости на счетах бухгалтерского учета // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2007. – №1 (27). – С. 24-28.
3. Доржиев, Д. Ц. Управленческий учет затрат по стадиям биотрансформации биологических активов в прудовом рыбоводстве : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Доржиев Доржи Цыремпилович. – М. : РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева, 2011. – 25 с.
4. Казакова, Н. А. Бухгалтерский учет биологических активов по справедливой стоимости // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – №5. – С. 14-16.
5. Палий, В. Ф. Учет сельскохозяйственной деятельности по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2007. – №13. – С. 25-28.
6. Пятов, М. Л. Признание и оценка биологических активов в учете в соответствии с МСФО (IAS) 41 / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова // БУХ.1С. – 2009. – №10. – С. 41-45.
7. Ситдикова, Л. Ф. Принципы оценки биологических активов по справедливой стоимости // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – №5. – С. 77-81.
8. Стандарты МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/msfo-standart/> (дата обращения: 10.02.2014).
9. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс] : федер. закон : [принят 27.07.2010 г. № 208-ФЗ]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=149894> (дата обращения: 10.02.2014).
10. Российская Федерация. Законы О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон : [принят 6.12.2011 г. №402-ФЗ]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156037> (дата обращения: 10.02.2014).
11. Хусаинова, А. С. Бухгалтерский учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции в соответствии с международными стандартами // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2013. – №3 (101). – С. 110-116.

ББК 65.052.2

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СУБАРЕНДЫ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Чернова Юлия Владимировна, канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и финансы», ФГБОУ ВПО Самарская ГСХА.

446441, Самарская область, п.г.т. Усть-Кинельский, ул. Учебная, 2.

E-mail: Yola.uvc@mail.ru

Ключевые слова: субаренда, субарендодатель, субарендатор, арендная, плата.

Цель исследования – совершенствование бухгалтерского учета субаренды объектов основных средств. Задача исследования – разработать методику формирования массива данных, необходимых для отражения в учете операций по предоставлению внеоборотных активов в субаренду. Для достижения цели предложены субсчета к счету 001 «Арендованные основные средства» (001-1 «Арендованные основные средства в эксплуатации в организации» и 001-2 «Арендованные основные средства, переданные в субаренду») и разработана система бухгалтерских записей по учету хозяйственных операций по передаче имущества в субаренду, бухгалтерскому учету затрат по оказанию субарендных услуг, бухгалтерскому учету расчетов с субарендаторами по арендной плате,

бухгалтерскому учету доходов и расходов, связанных с оказанием услуг по передаче имущества в субаренду, и финансовых результатов от данного вида деятельности. Даны рекомендации по организации аналитического учета объектов основных средств, переданных в субаренду. Предложенная учетно-информационная система позволит корректно отражать в бухгалтерском учете субарендодателя хозяйственные операции, связанные с оказанием услуг по передаче объектов основных средств в субаренду и расчетов с субарендаторами.

В современной рыночной экономике субарендные операции занимают качественно новый уровень. Большинство товаропроизводителей прибегают к аренде и субаренде целенаправленно, как альтернативе приобретения внеоборотных активов. Из-за отсутствия финансовых возможностей для покупки иммобилизованных средств в собственность многие предприятия решают данную проблему благодаря арендным (субарендным) отношениям. Необходимо отметить, что если правовое регулирование субарендных сделок достаточно проработано [4, 5], то в части бухгалтерского аспекта учета таких операций остается достаточное количество спорных и противоречивых моментов.

Цель исследований – совершенствование бухгалтерского учета субаренды объектов основных средств. В связи с этим была поставлена **задача** – разработать методику формирования массива данных, необходимых для отражения в учете операций предоставления внеоборотных активов в субаренду. Предлагаемая методика включает следующие направления: 1) организацию учета аренды основных средств с целью их дальнейшей передачи в субаренду; 2) организацию учета операций по передаче имущества в субаренду; 3) организацию учета затрат по оказанию субарендных услуг; 4) организацию учета расчетов с субарендаторами по арендной плате.

В случае наличия временно свободных внеоборотных активов у одной организации и потребности в них у другого товаропроизводителя могут возникнуть договорные (арендные) взаимоотношения, связанные с передачей этих активов от собственников (арендодателей) временным пользователям (арендаторам). Субъектами субарендных отношений являются субарендодатель и субарендатор. В российских нормативных документах, регламентирующих бухгалтерский учет, нет специального стандарта, посвященного субаренде. В действующем Положении по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01) [7] отсутствует раздел, регулирующий вопросы субаренды основных средств. Поэтому учет субарендных сделок можно организовать, лишь руководствуясь федеральным законом «О бухгалтерском учете» [3] и Методическими указаниями по бухгалтерскому учёту основных средств [2]. Имущество, которое находится в собственности юридического лица, необходимо учитывать обособленно от имущества других предприятий, находящегося у данного товаропроизводителя. Таким образом, арендуя какие-либо объекты основных средств, арендатор должен раздельно вести учёт собственных и арендованных активов. Аналогично, основные средства, арендованные с целью использования для производства продукции, работ и услуг, должны учитываться отдельно от активов, предназначенных для передачи в субаренду. Для формирования информации об объектах основных средств, арендованных предприятием, рекомендуем арендополучателю дополнить свой рабочий план счетов забалансовым счетом 001 «Арендованные основные средства» и учесть на нем арендованные активы. Также рекомендуем открыть на арендованные объекты иммобилизованных активов инвентарные карточки и учитывать их по инвентарным номерам арендодателя.

Рассмотрим пример. ООО «Кран-Сервис» заключило договор аренды грузоподъемного механизма РДК-250-2 стоимостью 3750 тыс. руб. с физическим лицом И. И. Ивановым на три года. По окончании срока договора грузоподъемный механизм был возвращен собственнику. В бухгалтерском учете ООО «Кран-Сервис» операции по получению и возврату грузоподъемного механизма отражены корреспонденциями счетов, представленными в таблице 1.

Таблица 1

Корреспонденции счетов по учету арендованных основных средств			
Содержание операции	Корреспонденции счетов		Сумма, тыс. руб.
	дебет	кредит	
Получение объекта недвижимости в аренду			
Принят на забалансовый учет полученный в аренду грузоподъемный механизм РДК-250-2	001 «Арендованные основные средства»		3 750
Возврат объекта недвижимости арендодателю			
Списан с забалансового учета арендованный грузоподъемный механизм РДК-250-2		001 «Арендованные основные средства»	3 750

К счету 001 рекомендуем открыть следующие субсчета: 001-1 «Арендованные основные средства в эксплуатации в организации»; 001-2 «Арендованные основные средства, переданные в субаренду». С помощью данных субсчетов арендатор-субарендодатель сможет переводить переданные ему во временное пользование объекты иммобилизованных средств в состав переданного в субаренду имущества.

Рекомендуемые корреспонденции счетов по учету основных средств, переданных в субаренду, представлены в таблице 2. Записи следует производить на основании договора субаренды, актов приемки-передачи основных средств и инвентарных карточек.

Таблица 2

Рекомендуемые корреспонденции счетов по учету субаренды основных средств			
Содержание операции	Корреспонденции счетов		Сумма, тыс. руб
	дебет	кредит	
Передача арендованного грузоподъемного механизма РДК-250-2 в субаренду			
Списан с забалансового учета арендованный объект основных средств, находящийся в организации		001, субсчет 1 «Арендованные основные средства в эксплуатации в организации»	3 750
Принят на забалансовый учет арендованный объект основных средств, переданный в субаренду	001, субсчет 2 «Арендованные основные средства, переданные в субаренду»		3 750
Возврат арендованного грузоподъемного механизма РДК-250-2 субарендатором			
Списан с забалансового учета арендованный объект основных средств, переданный в субаренду		001, субсчет 2 «Арендованные основные средства, переданные в субаренду»	3 750
Принят на забалансовый учет арендованный объект основных средств, находящийся в организации	001, субсчет 1 «Арендованные основные средства в эксплуатации в организации»		3 750

Аналитический учет по субсчетам счета «Арендованные основные средства» рекомендуем вести по субарендаторам и по каждому объекту, переданному в субаренду (по инвентарным номерам).

Инвентарные карточки по переданным в субаренду основным средствам рекомендуем размещать в специальной картотеке. В карточках следует отражать реквизиты актов (накладных) приемки-передачи основных средств и указывать гриф «В субаренде».

По истечении срока субаренды (досрочном расторжении договора сторонами) арендованные объекты immobilized средств возвращаются субарендодателю. После оприходования возвращенного имущества предприятию следует проставлять соответствующие отметки в инвентарных карточках, после чего они должны помещаться в картотеку арендованных основных средств в эксплуатации организации.

В ходе эксплуатации происходит постепенный износ immobilized активов, переданных в субаренду, и они начинают работать хуже или полностью выходят из строя. Если причиной послужила поломка отдельных узлов и деталей, то возникает необходимость отремонтировать вышедший из строя актив. Цель ремонта заключается в поддержании объекта основных средств в рабочем состоянии, при этом не происходит улучшения технических характеристик объекта и не меняется его назначение.

Проведение ремонта имущества, переданного в субаренду, может являться обязанностью субарендодателя или же договором субаренды обязанность по проведению ремонта может быть передана субарендатору. В первом случае синтетический учет затрат по оказанию субарендных услуг рекомендуем организовывать на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчете «Услуги по содержанию переданного в субаренду имущества». Аналитический учет рекомендуем вести по статьям затрат, например, материальные затраты, расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, прочие затраты. Ремонт может быть осуществлен как работниками субарендодателя, так и посредством привлечения сторонних предприятий.

Рассмотрим возможные варианты организации учета на данном участке. Затраты, связанные с ремонтом основных средств, переданных в субаренду, могут быть отражены либо как расходы по обычным видам деятельности либо как прочие расходы. В бухгалтерском учете данные издержки могут списываться одним из следующих способов: единовременно, по мере возникновения затрат; по мере осуществления, с включением в расходы будущих периодов и отнесением их на себестоимость субарендных услуг равными долями в течение периода, установленного субарендодателем; за счет резерва на ремонт основных средств, сформированного субарендодателем путем ежемесячных отчислений.

Организации-субарендодателю необходимо выбрать оптимальный для него способ и закрепить его в Учетной политике. Согласно ПБУ 10/99 [6] затраты на ремонт учитываются в том отчетном периоде, в котором были осуществлены и не зависят от срока фактической уплаты денежных средств.

Расходы на проведение ремонта работниками субарендодателя следует отражать на счете 23 «Вспомогательное производство». Данные затраты суммируются из стоимости запасных частей, деталей, комплектующих и аналогичных материалов, заработной платы работников, занятых проведением ремонта, страховых взносов и других расходов, возникающих в ходе проведения ремонта.

Рекомендуемая общая схема бухгалтерских записей при проведении ремонта переданных в субаренду объектов основных средств представлена в таблице 3.

Таблица 3

**Рекомендуемые корреспонденции счетов по учету затрат на ремонт основных средств,
сдаваемых в субаренду**

Содержание операции	Корреспонденции счетов	
	дебет	кредит
Проведение ремонта хозяйственным способом		
Отражена стоимость приобретенных запасных частей	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Погашена задолженность перед поставщиком	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
Списана стоимость отпущенных для проведения ремонта материалов	23 «Вспомогательные производства»	10 «Материалы»
Начислена заработная плата работникам, занятым ремонтом	23 «Вспомогательные производства»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислены страховые взносы на сумму заработной платы	23 «Вспомогательные производства»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Списана стоимость ремонтных работ, сформированная на счете 23	20 «Основное производство», субсчет «Услуги по содержанию переданного в субаренду имущества»	23 «Вспомогательные производства»
Проведение ремонта силами сторонней организации		
Отражены расходы на ремонт	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Произведены расчеты за выполненные работы	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»

Амортизация по имуществу, переданному в субаренду, не начисляется по правилу, изложенному в пункте 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (поскольку они являются арендованными). Основой для возникновения расчетных операций с субарендаторами являются договоры, в которых указываются наименование арендных услуг, количество, срок исполнения договора, порядок расчетов, способ перебазировки объекта основных средств, санкции за нарушение условий договора и прочие существенные условия. Арендная плата представляет собой форму экономических взаимоотношений двух равноправных партнеров (субарендодателя и субарендатора) по распределению добавленной стоимости, полученной в результате эксплуатации субарендованного имущества. Она не только является экономической формой реализации права собственности, но и способствует возмещению стоимости внеоборотного актива, стимулированию трудовой активности и перераспределению доходов.

Хозяйствующие субъекты, специализация которых включает предоставление в текущую субаренду имобилизованных средств, должны признавать арендную плату как выручку от обычных видов деятельности и фиксировать ее на счете 90 «Продажи». По кредиту счета накапливается информация о размере арендной платы, полученной субарендодателем в отчетном периоде, по дебету суммируются издержки, связанные с ее получением. Аналитический учет на счете 90 следует организовать по видам субаренды и договоров субаренды.

Таблица 4

**Рекомендуемые корреспонденции счетов по учету доходов и расходов,
связанных с оказанием услуг по передаче имущества в субаренду**

Содержание операции	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Начислена задолженность субарендатора в связи с предоставлением ему услуг по передаче объектов основных средств в субаренду	62, 76	90-1, 91-1	Счет
Отражена сумма НДС, подлежащего уплате в бюджет	90-3, 91-3	68	Счет-фактура
Отражены прямые затраты, связанные с оказанием субарендных услуг	20	10, 60, 70, 69	Бухгалтерская справка-расчет, требования-накладные
Списана общая стоимость работ по ремонту переданных в субаренду объектов основных средств, сформированная на счете 23	20	23	Бухгалтерская справка-расчет
Отражены косвенные затраты, связанные с оказанием субарендных услуг	26	10, 60, 70, 69	Бухгалтерская справка-расчет
В конце отчетного периода косвенные затраты распределены между себестоимостью отдельных видов субарендных услуг	20	26	Бухгалтерская справка-расчет
Списаны затраты, относящиеся к оказанным субарендным услугам	90-2, 91-2	20	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен финансовый результат (прибыль, убыток) от оказания субарендных услуг	90-9 (99)	99 (90-9)	—
На расчетный счет (в кассу) зачислена (поступила) арендная плата	51, 50	62, 76	Выписка банка по расчетному счету, приходный кассовый ордер

Если передача внеоборотных активов в субаренду у экономического субъекта является вспомогательным видом деятельности, то он самостоятельно определяет, к какому виду доходов причислять полагающуюся ему арендную плату – к выручке от обычных видов деятельности или к прочим доходам. Руководствоваться при этом следует ПБУ 9/99 «Доходы организации» [1], в соответствии с которым причитающиеся доходы от предоставления во временное пользование иммобилизованных средств квалифицируются как доходы от обычных видов деятельности в случае, когда размер арендной платы значимо влияет на финансовый результат субарендодателя. При этом сумма арендной платы выступает как существенная, если ее отношение к общей величине всех доходов субарендодателя превышает 5%.

В качестве самостоятельной хозяйственной операции субаренду следует рассматривать в случае, если арендная плата не превышает предписанный порог существенности. Тогда полученную арендную плату субарендодатель присоединяет к прочим доходам, что обеспечивается с помощью счета 91 «Прочие доходы и расходы». По его кредиту суммируются сведения о полагающейся арендной плате, по дебету аккумулируются все затраты, обусловленные субарендными сделками. Рекомендуемые корреспонденции счетов по учету доходов и расходов, связанных с оказанием субарендных услуг, представлены в таблице 4.

Предложенная учетно-информационная система позволит просто и корректно отражать все типичные для предприятия операции по учету субаренды объектов основных средств и расчетов с субарендаторами.

Библиографический список

1. Российская Федерация. Положения. Доходы организации (ПБУ 9/99) : положение по бухгалтерскому учету : [утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н ; в ред. приказа Министерства финансов РФ от 27 апреля 2012 г. №55н].
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств : [утв. приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. №91н ; в ред. приказа Министерства финансов РФ от 24 декабря 2010 г. №186н].
3. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федер. закон : [принят 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ ; в ред. федер. закона от 28 декабря 2013 г. №425-ФЗ].
4. Российская Федерация. Законы. О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним : федер. закон : [принят 21 июля 1997 года №122-ФЗ ; в ред. федер. закона от 21 декабря 2013 г. №379-ФЗ].
5. Российская Федерация. Законы. О финансовой аренде (лизинге) : федер. закон : [принят 29 октября 1998 г. №164-ФЗ ; в ред. федер. закона от 28 июня 2013 г. №134-ФЗ].
6. Российская Федерация. Положения. Расходы организации (ПБУ 10/99) : положение по бухгалтерскому учету : [утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н ; в ред. приказа Министерства финансов РФ от 27 апреля 2012 г. №55н].
7. Российская Федерация. Положения. Учет основных средств (ПБУ 6/01) : положение по бухгалтерскому учету : [утв. приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н ; в ред. приказа Министерства финансов РФ от 24 декабря 2010 г. №186н].

УДК 631.15:65.011.4

ФИНАНСОВЫЙ МЕХАНИЗМ И ОЦЕНКА ЕГО ВЛИЯНИЯ НА ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Бондина Наталья Николаевна, д-р экон. наук, проф. кафедры «Бухгалтерский учет», ФГБОУ ВПО Пензенская ГСХА.

440014 г. Пенза (Ахуны), ул. Ботаническая, 30.

E-mail: sha_penza@mail.ru

Зубкова Татьяна Викторовна, канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет», ФГБОУ ВПО Пензенская ГСХА.

440014 г. Пенза (Ахуны), ул. Ботаническая, 30.

E-mail: sha_penza@mail.ru

Лаврина Ольга Викторовна, канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет», ФГБОУ ВПО Пензенская ГСХА.

440014 г. Пенза (Ахуны), ул. Ботаническая, 30.

E-mail: sha_penza@mail.ru

Ключевые слова: финансовый, механизм, балльная, оценка, эффективность, производство.

Разработана структура финансового механизма в сельском хозяйстве, где отражена специфика формирования рыночного механизма в АПК, который включает две параллельные системы: саморегулирования на основе принципов рынка и государственного регулирования. С учетом целей финансового механизма в сельском хозяйстве выделены основные критерии его эффективности: инвестиционная активность, ликвидность, платежеспособность, деловая активность, рентабельность, финансовая устойчивость. Предлагается проводить оценку влияния