

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, ЭКОНОМИСТУ, ФИНАНСОВОМУ МЕНЕДЖЕРУ

заказчиками" (в зависимости от принятой методики учета оптовой реализации товаров у поставщика). Аналитический учет по счету 64 "Расчета по авансам полученные" ведется по каждому плательщику (кредитору).

Синтетический учет расчетов с покупателями, заказчиками, как указывалось ранее, ведется на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". К нему могут открываться следующие субсчета: 62/1 "Расчеты в порядке инкассо"; 62/2 "Расчеты плановыми платежами"; 62/3 "Векселя полученные"; 62/4 "Расчеты за товары, проданные в кредит"; 62/5 "Расчеты по товарообменным операциям (бартерным сделкам)"; 62/6 "Расчеты по прочим операциям". Отражение в учете хозяйственных операций по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" производится следующим образом (табл. 2).

Таблица 2

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету расчетов с покупателями и заказчиками

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
	I. Отражение в учете операций по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"		
1	Отражение в учете оптовой реализации товаров	62	46
2	Отражение в учете реализации основных средств	62	47
3	Отражение в учете продажи прочих активов	62	48
4	Возврат покупателям денежных средств	62	50, 51, 52
5	Зачет взаимных требований (погашение задолженности одним предприятием за счет долга других)	60, 62	62
6	Списание на доходы неустраиваемой кредиторской задолженности покупателям в связи с истечением сроков исковой давности	62	80
	II. Отражение в учете операций по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"		
1	Поступление в кассу предприятия общественного питания наличных денег за абонементы, талоны на питание, авансовых платежей за обслуживание и др.; поступление денежных средств в кассу розничного торгового предприятия за подписные издания и т. п.	50	62
2	Поступление на счета в банке платежей от покупателей	51, 52	62
3	Перевод платежа одного предприятия (покупателя) в погашение задолженности другому субъекту хозяйствования (в порядке зачета взаимных требований)	60, 62	62
4	Зачет предварительно полученного аванса от покупателя в счет его предстоящего платежа поставщику	64	62
5	Списание на убытки дебиторской задолженности покупателей, по которой истек срок исковой давности	80	62
6	Погашение краткосрочных и долгосрочных кредитов банка за счет поступивших платежей от покупателей	90, 92, 93	62
7	Погашение краткосрочных и долгосрочных займов за счет поступивших платежей от покупателей	94, 95	62

МЕТОДИКИ УЧЕТА АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Т. Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

На предприятиях всех отраслей национальной экономики нередко используются арендованные основные средства. Правовой основой арендных отношений является Закон Республики Беларусь "Об аренде" с учетом дополнений и изменений. **Аренда** — это получение и пользование каким-либо имуществом в течение определенного срока, оговоренного договором аренды, за плату. В договоре аренды оговариваются состав и стоимость передаваемых в аренду объектов основных средств, размер арендной платы, обязанности сторон по выполнению договорных условий.

В аренду могут передаваться отдельные объекты основных средств: здания, сооружения и т. п. Субъект хозяйствования, взявший объект в пользование, называется **арендатором**, а сдавшим его — **арендодателем**.

Бухгалтерский учет при аренде зависит от формы арендных отношений, которая может быть долгосрочной (финансируемой) или краткосрочной (текущей).

Долгосрочная (финансируемая) аренда представляет собой аренду основных средств на длительное время чаще всего с правом последующей передачи имущества арендатору в собственность и представляет собой по сути кредит, выдаваемый арендатору. Так как финансируемая аренда представляет собой форму кредитования арендатора, то сумма платежа включает в себя сумму погашения стоимости объекта основных средств и проценты на финансирование долгосрочной аренды. При этой форме аренды право собственности до момента выкупа остается за арендодателем, а риск, связанный с порчей или гибелью объекта основных средств, принимает на себя арендатор.

Текущая аренда имущества сводится к удовлетворению временных потребностей арендатора в отдельных объектах основных средствах. Срок аренды определяется условиями договора и после его окончания основные средства возвращаются арендодателю. Сумма арендной платы включает в себя амортизацию основных средств и процент от прибыли. Право собственности остается за арендодателем. Риск потери и порчи основных средств определяется условиями договора.

Сдаваемые в краткосрочную аренду отдельные объекты основных средств продолжают числиться у арендодателя на счете 01 "Основные средства", субсчете 01/1 "Основные средства в аренде".

При текущей аренде арендованные средства у арендатора учитываются на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства", так как не являются его собственностью. Аналитический учет на этом счете ведется по отдельным объектам основных средств, взятым в краткосрочную аренду, по их первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды, и по арендодателям. Арендуемые отдельные объекты основных средств у арендатора учитываются на основании копии инвентарных карточек или выписки из инвентарной книги (ведомости), выданных бухгалтерией арендодателя, которые прилагаются к акту приемки-передачи арендованных основных средств.

Затраты на капитальные вложения в арендованные основные средства предусматриваются договором аренды. Они могут производиться как за счет арендодателя, так и арендатора. Затраты на капитальные вложения, произведенные за счет арендодателя, списываются на уменьшение арендной платы. Законченные капитальные вложения в арендованные основные средства относят на увеличение стоимости основных средств и учитывают на счете 01 "Основные средства". Если по договору аренды капитальные вложения произведены за счет арендатора, то по окончании срока аренды они безвозмездно передаются арендодателю, в балансе которого отражается дооценка основных средств, находившихся в аренде.

Затраты по ремонту арендованных основных средств, производимому за счет арендатора, относятся на издержки производства и обращения или предварительно собираются на счете 31 "Расходы будущих периодов", а затем равномерно списываются на расходы предприятия.

Затраты на ремонт арендованных основных средств, произведенные арендатором и возмещаемые по условиям договора арендодателем, списываются на счета учета расчетов по арендной плате. Расчеты с арендодателем учитываются у арендатора на специально открываемом субсчете счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

По арендованным объектам основных средств на условиях текущей аренды (без права выкупа) амортизация основных средств арендатором не начисляется, а уплаченная арендная плата относится на его издержки.

По основным средствам, сданным на условиях краткосрочной аренды, амортизацию начисляет арендодатель и отражает ее в составе расходов от внереализационных операций с возмещением за счет полученной арендной платы, которая включается в состав доходов от внереализационных операций. Одновременно с начислением износа по сданным в аренду объектам основных средств арендодателем составляется бухгалтерская проводка по созданию амортизационного фонда.

При долгосрочной аренде арендатор учитывает арендованные основные средства на своем балансе, начисляет по ним износ и в течение арендного срока помимо арендной платы постепенно выплачивает (выкупает) стоимость арендованных основных средств. Арендатор производит амортизационные отчисления исходя из принятой на баланс остаточной стоимости основных средств и срока их аренды, а сумму процентов относит на издержки производства и обращения. Сумму полученных процентов арендодатель учитывает на доходах от внереализационных операций.

Для отражения операций по долгосрочной (финансируемой) аренде основных средств арендатор в учете использует синтетические счета 03 "долгосрочно арендуемые основные средства" и 97 "Арендные обязательства". Счет 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства" — активный. По дебету этого счета отражается стоимость находящихся в долгосрочной аренде у арендатора основных средств, а по креди-

ту — стоимость выкупленных или возвращенных арендодателю долгосрочно арендуемых основных средств. Аналитический учет по счету 03 “Долгосрочно арендуемые основные средства” ведется по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Счет 97 “Арендные обязательства” — пассивный. Он используется арендатором для обобщения информации о состоянии расчетов с арендодателем за основные средства, переданные в долгосрочную аренду. По кредиту этого счета отражается задолженность арендатора за долгосрочно арендуемые основные средства, а по дебету — уплата платежей, причитающихся арендодателю за использование долгосрочно арендуемых основных средств. Аналитический учет по счету 97 “Арендные обязательства” ведется по каждому арендодателю.

На основании договоров аренды и актов приемки арендованных основных средств в бухгалтерском учете арендатора на первоначальную стоимость долгосрочно арендуемых новых основных средств делается запись по дебету счета 03 “Долгосрочные арендуемые основные средства” и кредиту счета 97 “Арендные обязательства”. Начисленные арендные платежи отражаются по дебету счета 97 “Арендные обязательства” и кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” или счетов учета денежных средств. На сумму начисленного износа по долгосрочно арендуемым основным средствам дебетуются счет 44 “Издержки обращения” и кредитуют счет 02 “Износ основных средств”, субсчет 02/2 “Износ долгосрочно арендуемых основных средств”. Одновременно составляется бухгалтерская запись (проводка) по созданию амортизационного фонда.

В течение арендного срока (если это предусмотрено договором аренды) арендатор может выкупить долгосрочно арендуемые основные средства. Уплаченные в порядке выкупа суммы платежей отражаются по дебету счета 97 “Арендные обязательства” и кредиту счетов учета денежных средств. После выкупа долгосрочно арендуемые основные средства включаются в состав собственных основных средств, а сумма начисленного по ним износа переносится на субсчет 02/1 “Износ собственных основных средств”. Если согласно договора аренды арендованные основные средства после окончания срока аренды подлежат возврату арендодателю, то в учете арендатора составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 02/2 “Износ долгосрочно арендуемых основных средств” и кредит счета 03 “Долгосрочно арендуемые основные средства”.

Если арендованный объект основных средств возвращается арендодателю по окончании договора долгосрочной аренды, то в учете арендатора делаются следующие бухгалтерские записи: дебет субсчета 02/2 “Износ долгосрочно арендуемых основных средств” и кредит счета 03 “Долгосрочно арендуемые основные средства” — на сумму начисленного их износа; дебет 97 “Арендные обязательства” и кредит счета 03 “Долгосрочно арендуемые основные средства” — на невыплаченные арендодателю платежи по выкупу долгосрочно арендуемых основных средств.

Для обобщения информации о состоянии расчетов с арендаторами за основные средства, переданные в долгосрочную аренду, у арендодателя применяется активный синтетический счет 09 “Арендные обязательства к поступлению”. По дебету этого счета отражается договорная стоимость основных средств, переданных в долгосрочную аренду и сумма процентов, начисленных согласно договору аренды, а по кредиту — поступление арендной платы от арендатора. Аналитический учет по счету 09 “Арендные обязательства к поступлению” ведется по каждому договору аренды.

При передаче основных средств в долгосрочную (финансируемую) аренду в учете арендодателя составляются следующие бухгалтерские проводки:

дебет счета 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств” и кредит счета 01 “Основные средства” — на первоначальную стоимость переданных в долгосрочную аренду основных средств;

дебет счета 02 “Износ основных средств” и кредит счета 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств” — на сумму начисленного износа по этим основным средствам;

дебет счета 09 “Арендные обязательства к поступлению” и кредит счета 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств” — на стоимость основных средств, сдаваемых в долгосрочную аренду (в оценке, согласованной сторонами в договоре аренды);

дебет счета 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств” и кредит субсчета 83/1 “Доходы, полученные в счет будущих периодов” — на разницу между договорной и остаточной стоимостью долгосрочно арендуемых основных средств;

дебет счета 09 “Арендные обязательства к поступлению” и кредит субсчета 83/1 “Доходы, полученные в счет будущих периодов” — сумму процентов, начисленных по договору долгосрочной аренды.

Поступление арендных платежей от арендатора отражается в учете арендодателя по дебету счетов учета денежных средств (51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" и др.) и кредиту счета 09 "Арендные обязательства к поступлению". Ежемесячное списание доходов будущих периодов на прибыль текущего месяца отражается в учете следующей бухгалтерской записью: дебет субсчета 83/1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" и кредит счета 80 "Прибыли и убытки". По окончании срока долгосрочной аренды не должно быть остатков по расчетам с арендатором за конкретный объект основных средств на счете 09 "Арендные обязательства к поступлению" и субсчете 83/1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов".

Система бухгалтерских записей по учету арендованных основных средств и расчетам между арендодателем и арендатором приведена в таблице 1.

Таблица 1

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по аренде основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	2	3	4
I. Учет текущей (краткосрочной) аренды основных средств у арендатора			
1	Принятие основных средств от арендодателя	001(за балансом)	
2	Начисление арендных платежей по договору аренды основных средств (долгосрочные платежи)	31	76
3	Ежемесячное списание арендной платы на издержки обращения (со счета 31 "Расходы будущих периодов")	44	31
4	Ежемесячное списание арендной платы на издержки обращения при наступлении сроков платежа по договору аренды	44	76
5	Перечисление арендной платы арендодателю	76	51, 52 и др.
6	Отражение в учете затрат по ремонту арендуемых основных средств	31, 44 или 89	10, 60, 70 и др.
7	Отражение в учете затрат по капитальным вложениям в арендованные основные средства	08	10, 60, 70 и др.
8	Оприходование капитальных вложений в арендованные основные средства, произведенных за счет арендатора	01	08
9	Списание капитальных вложений, произведенных за счет арендатора, при возврате арендодателю арендованных основных средств	88	01
10	Создание резерва основных средств арендодателю по истечению срока краткосрочной аренды		001 (за балансом)
II. Учет текущей (краткосрочной) аренды основных средств у арендодателя			
1	Начисление арендных платежей за краткосрочную аренду	76	83/1
2	Ежемесячное отражение в учете арендной платы на счете 80 "Прибыли и убытки" (в составе внереализационных доходов)	83/1	80
3	Поступление арендной платы от арендатора	51, 52 и др.	76
4	Начисление арендодателем износа по переданным в краткосрочную аренду основным средствам	80	02/1
5	Дооценка арендодателем основных средств, возвращенных арендатором (на стоимость произведенных капитальных вложений)	01	80, 88
6	Начислен налог на добавленную стоимость от доходов от аренды основных средств	80	68
III. Учет долгосрочной аренды основных средств у арендатора			
1	Принятие основных средств от арендодателя:		
	а) на договорную (остаточную) стоимость долгосрочно арендуемых основных средств	03	97
	б) на сумму начисленного износа долгосрочно арендуемых основных средств	03	02/2
	в) на сумму налога на добавленную стоимость	18	97
2	Начисление арендных платежей арендодателю	97	76
3	Ежемесячное перечисление арендных платежей арендодателю	76	51, 52 и др.
4	Начисление процентов по договору долгосрочной аренды основных средств	81	97
5	Начисление износа по долгосрочно арендуемым основным средствам	44	02/2

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
6	Создание амортизационного фонда по долгосрочно арендуемым основным средствам (отражается в учете одновременно с операцией 5)	88/5	86/1
7	Переход основных средств в собственность арендатора по окончании договора аренды:		
	а) на первоначальную стоимость долгосрочно арендуемых основных средств	01	03
	б) на сумму начисленного износа по долгосрочно арендуемым основным средствам	02/2	02/1
8	Возврат арендодателю долгосрочно арендуемых основных средств (по истечении срока аренды)	02/2	03
9	Возврат основных средств арендодателю при досрочном прекращении договора аренды:		
	а) на остаточную стоимость долгосрочно арендуемых основных средств (на невыплаченные арендодателю платежи в соответствии с договором аренды)	97	03
	б) на сумму начисленного износа по долгосрочно арендуемым основным средствам	02/2	03
	IV. Учет долгосрочной аренды основных средств у арендодателя		
1	Передача в долгосрочную (финансируемую) аренду основных средств:		
	а) на первоначальную стоимость переданных основных средств	47	01
	б) на сумму начисленного износа основных средств	02/1	47
	в) на договорную стоимость основных средств, переданных в долгосрочную аренду	09	47
	г) на разницу между договорной и остаточной стоимостью основных средств	47	83/1
2	Отражение в учете начисленных процентов по договору долгосрочной аренды основных средств	09	83/1
3	Поступление арендной платы от арендатора за долгосрочно арендуемые основные средства	51, 52 и др.	09
4	Ежемесячное отражение в учете доходов от долгосрочной аренды основных средств	83/1	80
5	Начисление налога на добавленную стоимость	47, 80	68

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ НОРМАТИВНОГО МЕТОДА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ХЛЕБОПЕЧЕНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Т. А. Езерская, ГКИ

Повышение эффективности производства на современном этапе хозяйствования возможно на основе его интенсификации, важным элементом которой является улучшение использования материальных, топливных, энергетических ресурсов.

На процесс формирования материальных затрат влияют в первую очередь особенности технологии хлебопекарного производства, которые сводятся к следующему:

1. Хлебопекарное производство характеризуется непрерывностью технологического процесса, в связи, с чем в хлебопечении не выделяются переделы производства как объекты учета. Поэтому учет материальных затрат ведется в целом на изготовление хлебобулочных изделий.
2. Технологический процесс длится несколько часов, несмотря на то, что изготовление хлебобулочных изделий проходит несколько производственных процессов (подготовка и дозировка сырья, замес и брожение опары, замес и брожение теста, разделка теста, расстойка и выпечка хлеба). По организации и технологии оно относится к однопередельному производству.
3. Важной особенностью технологии хлебопечения является увеличение массы готовой продукции по сравнению с массой израсходованной муки и прочих основных материалов.
4. Особенностью производства является отсутствие или небольшой объем незавершенного производства.